

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Koordinace a harmonizace korporátních daní ve vybraných státech Evropské unie
Coordination and Harmonisation of Corporate Taxes in the Selected European Union
Countries

Studentka:

Veronika Przywarová

Vedoucí bakalářské práce:

prof. Ing. Jan Široký, CSc.

Ostrava 2016

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Zadání bakalářské práce

Student: **Veronika Przywarová**
Studijní program: B6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně
Téma: **Koordinace a harmonizace korporátních daní ve vybraných státech
Evropské unie**
**Coordination and Harmonisation of Corporate Taxes in the Selected
European Union Countries**
Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Vymezení základních pojmů
 3. Analýza korporátních daní ve vybraných státech Evropské unie
 4. Zhodnocení koordinace a harmonizace korporátních daní
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. 336 s. ISBN 978-80-7478-626-6.
SCHELLEKENS, Marnix, ed. *European Tax Handbook 2015*. Amsterdam: IBFD, 2015. 1044 s. ISBN 978-90-8722-313-7.
ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6. vyd. Praha: Linde, 2013. 392 s. ISBN 978-80-7201-925-0.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **prof. Ing. Jan Široký, CSc.**

Datum zadání: 20.11.2015

Datum odevzdání: 06.05.2016



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry

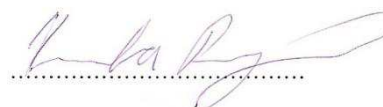


prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem celou bakalářskou práci, včetně všech příloh, vypracovala samostatně a s použitím uvedené literatury a pramenů.

V Ostravě dne 6. 5. 2016



OBSAH

1. ÚVOD	8
2. VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ	11
2.1 Vysvětlení pojmu harmonizace	11
2.2 Daňová harmonizace neboli přizpůsobení a sladování národních daňových systémů a jednotlivých daní na určeném principu dodržování společných pravidel daných zemí.....	12
2.3 Korporátní daň.....	13
2.4 Sazby korporátních daní v Evropské unii	14
2.5 Česká republika.....	15
2.5.1 Typ daňového systému České republiky	15
2.5.2 Daň přímá	15
2.5.3 Důchodová daň.....	15
2.5.4 Daň z příjmů právnických osob	15
2.6 Dílčí shrnutí.....	23
3. ANALÝZA KORPORÁTNÍCH DANÍ VE VYBRANÝCH STÁTECH EVROPSKÉ UNIE	24
3.1 Slovenská republika	24
3.1.1 Typ daňového systému Slovenské republiky.....	24
3.1.2 Zákonný rámec	24
3.1.3 Sazba daně.....	26
3.1.4 Základ daně	26
3.1.5 Osvobození od daně.....	27
3.1.6 Zdaňovací období	27
3.2 Finská republika	27
3.2.1. Typ daňového systému Finské republiky	28
3.2.2. Daň z příjmů právnických osob	28
3.2.3. Daňově uznatelné a neuznatelné náklady	30
3.2.4. Sazba daně.....	31
3.2.5. Zdaňovací období	31
3.3 Švédské království.....	31
3.3.1. Typ daňového systému Švédského království.....	31
3.3.2. Daň z příjmů právnických osob Švédska.....	33
3.3.3. Osoby povinné k dani	33
3.3.4. Zdanitelný příjem a základ daně.....	34
3.3.5. Daňově uznatelné a neuznatelné náklady	34
3.3.6. Sazba daně.....	35

3.3.7. Zdaňovací období	35
3.4 Itálie	36
3.4.1. Typ daňového systému Itálie.....	36
3.4.2. Daň z příjmů právnických osob	36
3.4.3. Daň ze zisku korporací.....	38
3.4.4. Osoby povinné k dani	38
3.4.5. Zdanitelný příjem a základ daně.....	39
3.4.6. Daňově uznatelné a neuznatelné náklady	39
3.4.7. Sazba daně.....	40
3.5 Francouzská republika	40
3.5.1. Typ daňového systému Francouzské republiky.....	40
3.5.2. Daň z příjmů právnických osob	42
3.5.3. Poplatníkem daně jsou kapitálové společnosti	42
3.5.4. Předmět daně z příjmů právnických osob	42
3.5.5. Zdanitelný příjem a základ daně.....	43
3.5.6. Daňově uznatelné a neuznatelné náklady	43
3.5.7. Sazba daně.....	44
3.5.8. Zdaňovací období	45
3.6 Dílčí shrnutí.....	46
4. ZHODNOCENÍ KOORDINACE A HARMONIZACE KORPORÁTNÍCH DANÍ	47
4.1 Harmonizace podnikových daní v Evropské unii a řízení podniků.....	47
4.2 Režim zdanění v domovském státě	47
4.3 Jednotný konsolidovaný základ daně CCCTB.....	48
4.4 Řešení projektu CCCTB a jeho bariéry	49
4.5 Zdanění příjmů tzv. Evropské společnosti	51
4.6 Jednotný povinný harmonizovaný základ daně	53
4.7 Vývoj sazeb korporátních daní v Evropské unii	54
4.8 Sladit výsledek hospodaření se základem korporátní daně úplně, nebo zanechat rozdíly	54
4.9 Shrnutí vazeb mezi výsledky hospodaření a základy korporátních daní z příjmů	54
4.10 Dílčí shrnutí.....	55
5. ZÁVĚR.....	56
Seznam použité literatury	58
Seznam zkratek	62
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
Seznam příloh	

1. ÚVOD

Daňový systém a fiskální politika jednotlivých členských států je podstatně ovlivňován rozšiřováním Evropské unie a procesem globalizace. Jednotný vnitřní trh, který je popsán jako prostor bez jakýchkoli vnitřních hranic, ve kterém jsou určeny tzv. čtyři svobody, a to volný pohyb zboží, osob, služeb a kapitálu, to umožňuje a realizuje hladké ekonomické aktivity¹.

Veškeré členské státy Evropské unie mají v podstatě samostatné daňové systémy a uplatňují také samostatné daňové politiky. Pro uspořádání takto rozdílných systémů se musí vycházet z ekonomických, historických či sociologických a dalších faktorů. K hlavním předpokladům daňové politiky pro Evropskou unii se přiřazuje podpora harmonického vývoje vzrůstající stability společností, jejich ekonomických aktivit, vyrovnaný a plynulý vývoj, růst životní úrovně a hlavně těsná spolupráce mezi danými členskými státy.

Co však není úlohou ani snažením Evropské unie, unifikovat národní systémy daní a příspěvků, ale naopak zajistit jejich vzájemnou srovnatelnost, která bude v souladu s přijatými smlouvami, které jsou zavedeny v Evropské unii.

Dochází však k viditelné daňové konkurenci mezi jednotlivými členskými zeměmi, a to přímo v oblasti přímých daní i přes snahu o harmonizaci. Jednotný trh Evropské unie a jeho fungování je tedy narušováno nespočetnou řadou problémů, které souvisí hlavně s podnikatelskými aktivitami, které jsou uskutečňovány přes hranice vybraných členských států. Hlavním důvodem takto fungující konkurence je i neskutečný rozdíl daňových systémů, které jsou v jednotlivých členských státech uplatňovány, tudíž s nimi také spojená rozdílnost, a to efektivního daňového zatížení korporací. Rozdílné jsou tedy názory na důsledky a efekty konkurence v přímých daních, již tak obvykle spojeny s daněmi z vkladů, tak i horních sazeb daní z příjmů fyzických osob a hlavně s daněmi z podnikových příjmů².

Takto nastolený stav je zapříčiněn nejen fiskálními důvody, ale v mnoha případech je vyvolaný záměrně, a to s cílem hlavně přilákat zahraniční kapitál, konkrétně pro rozvoj podnikatelských aktivit v určitém státě, který je zvýhodněným daňovým systémem. Existují však různé názory na působení daňové konkurence. Co se týká Evropské unie, tak jsou považovány spíše jako za negativní vlastnosti, tudíž se tvoří snahy pro zavedení nástrojů daňové harmonizace a koordinace mezi členskými státy EU³.

¹ ŠIROKÝ, J. (2006)

² PLOJHAR, M. (2004)

³ KOVÁCS, L. (2005)

Již uvedená daňová koordinace je hlavně chápána jako nižší stupeň daňové harmonizace a tudíž je pod tímto pojmem představována hlavně tvorba smluvních schémat, a to na zdanění mezi státy. V praxi se může uplatnit hlavně mezi zeměmi OECD za pomoci modelové smlouvy o zamezení tzv. dvojího zdanění. Daňová harmonizace následně sleduje mezi smluvními či členskými státy sjednocení základů daně a popřípadě také efektivních sazeb daně.

Pro národní společnosti je ovšem porovnání jednotlivých daňových systémů velice nezbytné a nutné, protože daně mají obrovský vliv na ekonomickou činnost společností. Proto když se daná společnost rozhoduje o realizaci a umístění svých podnikatelských činností, musí si zjistit daňové důsledky těchto aktivit. Porovnáním statutárních korporátních sazeb daní většinou řeší tuto otázku, ale některé statutární daňové sazby mohou v sobě zahrnovat nejen vlastní tzv. nominální daňové sazby včetně účinků různých daňových přírážek či slev včetně případných daňových sazeb, které se týkají i lokálních daní. Proto není jejich konstrukce v různých členských státech jednotná. Naskytl se ovšem další problém a to pro stanovení základu daně z příjmů korporací. Tato daň vyplývá z daňové legislativy, která je platná v každém členském státě. Proto je porovnání daňového zatížení podniků v různých členských státech podle statutárních sazeb daní z příjmů výrazně omezena a to právě nestejnými pravidly pro stanovení výše základu daně. Důkladnější analýza podle implicitních sazeb pak dává celkový pohled na zdanění, hlavně zdanění korporací, která bere v úvahu nejen statutární sazbu daně, ale také i další aspekty daňového systému, který určí objem efektivně placené daně.

Hlavním cílem bakalářské práce je analýza procesu harmonizace přímého zdanění, a to daně z příjmů právnických osob neboli korporátní daně ve vybraných zemích Evropské unie. Bakalářská práce je rozdělena na část teoretickou a analytickou.

V druhé kapitole budou krátce popsány základní pojmy korporátních daní a poté se práce bude zabývat praktickou částí pro Českou republiku. Ve třetí kapitole budou analyzovány korporátní daně ve vybraných státech Evropské unie. Ve čtvrté kapitole bude zhodnoceno využití koordinace a harmonizace korporátních daní. V poslední kapitole bude závěrem shrnuta bakalářská práce a její využití.

Pro účely analýzy byly vybrány země ze severní, střední a jižní Evropy, a to Česká republika, Slovensko, Finsko, Švédsko, Itálie a Francie. Jednotlivé země byly vybrány na

základě toho, že jsou sousedními státy jako, Česká republika a Slovensko, dále Finsko a Švédsko, a v neposlední řadě Itálie a Francie. Dále tyto země, tak jak jsou vyjmenovány jako sousedící státy, rovněž vstoupili do Evropské unie ve stejném roce.

Pro tvorbu bakalářské práce budou použity metody vědecké práce, to je analýza ve třetí kapitole, komparace především ve čtvrté kapitole a studium legislativy především ve druhé kapitole, výsledky jsou shrnuty za pomoci dedukce a syntézy.

Pro účely této práce bude chápáno jako synonym pojem daň z příjmů právnických osob a korporátní daň.

Cílem bakalářské práce není analýza jiných typů daní ani jiných členských zemí Evropské unie.

Práce vychází z legislativy účinné k 31. 7. 2015.

2. VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ

V této kapitole práce budou vysvětleny nejprve základní pojmy z teorie harmonizace a korporátní daň, poté tyto pojmy budou konkretizovány na Českou republiku.

2.1 Vysvětlení pojmu harmonizace

Jedna z nejdůležitějších oblastí harmonizace finančně právních institucí je označována harmonizace daňových systémů. Každý z vybraných členských států zastává vlastní představu o předmětu daní, typu daní, o jejich sazbách a jejímž prostřednictvím chrání a prosazuje své určité zájmy a dále uskutečňuje své národní cíle. Unitární pojetí daní, co se týká harmonizace daní v EU, vychází z podřízení národních představ vybraných členských států společným cílům EU, a to hlavně zajištění například služeb, volného pohybu zboží či pracovní síly.

Právě v tomhle dochází k nejdůležitějším pohybům v mezinárodních obchodech, přesunu kapitálu, ke vzniku nadnárodních společností a kvůli takovým pohybům či podnikovým aktivitám se setkávají různé daňové systémy vybraných členských států.

Jednotlivé daňové systémy členských států EU si byly v 60. letech 20. století ve své struktuře lehce podobné, avšak obsahovaly jisté odlišnosti ve zdaňovacích obdobích, ve výpočtech daňových základů, dále ve formách zdanění, atd.. Tudíž vznikl důvod, aby se v Evropských společenstvích začali snažit rozvíjet snahu dané odlišnosti odstranit zejména u takového druhu přímých daní, u kterých je právě harmonizace nezbytnou podmínkou pro fungování jednotného trhu. A právě daň z příjmů korporací se stala hlavním objektem harmonizace. Trh národní není domácím trhem pro Evropskou unii, nýbrž jednotný vnitřní trh, který je dnes tvořen 27 členskými státy.

Jako první se Evropská komise rozhodla nejdříve sjednotit strukturu daných daňových systémů, jejíž hlavním cílem bylo zavedení stejného typu daně, a to ve všech vybraných členských státech, a po té mělo probíhat tzv. sladování daňových sazeb. To však ze začátku členské státy chápaly jako zasahování do jejich fiskální suverenity. A navíc opatření, která by vedla k harmonizaci, musí být hlavně vydána v podobě směrnice, která si vyžaduje jednomyslné přijetí, a to všemi členskými státy. Se začínajícím rozvojem podnikání však začínaly vznikat nadnárodní společnosti, které chtěly využívat výhod právě jednotného trhu. Evropská komise tak ustavila tzv. Rudingův výbor, který musel vypátrat, zda rozdílné systémy zdanění korporací způsobují nějaké bariéry na jednotném vnitřním trhu a jestli tyto

bariéry může odstranit svým účinkováním trh nebo bude potřeba umělého zásahu. Více ve čtvrté kapitole této práce.

2.2 Daňová harmonizace neboli přizpůsobení a slad'ování národních daňových systémů a jednotlivých daní na určeném principu dodržování společných pravidel daných zemí

Tento harmonizační proces má tři fáze, a to:

- určení daně, která má být harmonizována,
- harmonizace daňového základu (harmonizace metodiky konstrukce),
- harmonizace daňové sazby⁴.

Daňovou harmonizace jde ovšem chápat jako jakýsi proces (prostředky na dosažení určitého cíle) i výsledek (právě samotnou harmonizaci daňové legislativy) zároveň. V rámci tohoto procesu daňové harmonizace má za cíl v Evropských společenstvích definovat zavedení jednotného trhu a jeho hladkou funkčnost⁵.

Na základě předchozí definice se může harmonizace jako prostředek k dosažení jednotného trhu rozdělit, na:

- pozitivní harmonizaci, která představuje jakýsi proces přibližování národních daňových systémů vybraných členských států Evropských společenství prostřednictvím implementace směrnic, nařízení a dalších legislativních nástrojů, které používá Evropská komise k prosazování harmonizace. Výsledkem této pozitivní harmonizace jsou jednomyslně schválená pravidla, která platí ve všech zúčastněných členských státech EU,
- negativní harmonizace je tedy výsledkem činnosti soudního dvora EU, kdy jsou v národních daňových systémech učiněna opatření na základě daňové judikatury, v žádném případě na základě přijatých směrnic nebo nařízení. Touto cestou se nevytváří stejná pravidla pro všechny členské státy, ale právě na základě této judikatury je přikázáno odstranit ustanovení pouze členskému státu. Tato negativní harmonizace proto nemůže sloužit jako prostředek k dosažení harmonizace, protože nestanovuje shodné postupy pro její dosažení a fungování,

⁴ ŠIROKÝ, J. (2006)

⁵ Viz článek 93 – 94 Smlouvy o Evropských společenstvích.

- přímá harmonizace je tzv. klasický harmonizační proces, který se snaží harmonizovat daňová ustanovení přímo, a to právě prostřednictvím daňových směrnic.

Ještě existuje tzv. harmonizace celková a dílčí, takto se lze z hlediska daňového systému členit. Celková harmonizace v tomto ohledu může být chápána, jako celková harmonizace daňového systému tzn. veškerých ustanovení daňového systému.

A dílčí harmonizace představuje jen harmonizaci vybraných ustanovení daňového systému. Cestou dílčí harmonizace se vydala Evropská komise v oblasti korporativního zdaňování - snahou bylo harmonizovat hlavně ta ustanovení, která vytváří bariéry ve fungování jednotného vnitřního trhu.

Vztáhne-li se také definice daňové harmonizace na proces, který probíhal v Evropských společenstvích, pak může být harmonizace chápána jako mechanismus, díky kterému jsou odstraňována taková daňová ustanovení, která buď vytvářejí překážky ve fungování jednotného vnitřního trhu, nebo narušují hospodářskou soutěž. Daňová harmonizace tedy nemá za cíl dosažení jednotné daňové soustavy, ale alespoň přiblížit se a sladit jednotlivé soustavy daní⁶.

2.3 Korporátní daň

Daň je zákonem nebo může být i jinak určená povinná platba do rozpočtu autority (např. státu), tato autorita má oprávnění je vyhlásit. Vyznačuje se zejména neúčelovostí a neekvivalentností, tzn., že se ukládá jako jednostranná povinnost bez nároku plátce na plnění ze strany vyhlášující autority.

Daně jsou placené při určitých událostech, okolnostech, jako např.:

- pravidelně v určitých intervalech,
- nebo při změně vlastnictví (prodej, výplata odměny, darování nebo dědění).

Nesplnění bývá sankcionováno jejím navýšením jako pokutou a případně jako zločin, může zafungovat i obojím způsobem. Za určitých podmínek, spíše výjimečných, může naopak být také snížena nebo dokonce odpuštěna⁷.

Korporátní daň je tedy myšlena jako daň z příjmů právnických osob.

⁶ NERUDOVA, D. (2008)

⁷ FINANCE.CZ (2001)

2.4 Sazby korporátních daní v Evropské unii

Vývoj sazeb korporátní daně, v České republice je známá spíše jako daň z příjmů právnických osob, se v posledních letech v Evropské unii dočkal několika změn, ať už to bylo například v jejich výši, nebo změn v oblasti výjimek, přírážek nebo lokálních sazeb.

V zemích Evropské unie byl právě trend zvyšování nepřímých daní⁸ velmi populární u členských vlád a právě z tohoto důvodu, že toto zvýšení nemá až takový negativní vliv na domácí ekonomiku, jako může představovat zvýšení přímých daní.

Daný vývoj výše sazeb daně z příjmů právnických osob má v rámci Evropské unie velmi patrný klesající trend. Tyto přímé daně jsou často sledovány i z důvodu přívětivosti daného regionu nebo země pro společnosti v rámci rozhodování o výhodnosti nebo nevýhodnosti zde investovat. Není to, ovšem je pohled na tzv. daňové ráje, ale určitě je to hlavně i o nastavení pravidel, konkurenceschopnosti a podpory podnikání v jednotlivých členských státech. Právě závisí na možnostech vlády při podpoře podnikání a tyto vlády mají mnoho.

Tabulka č. 2. 1: Účinná průměrná daňová sazba podle země, (2015)⁹.

Země	Sazba korporátní daně	Celkový průměr
Česká Republika	19 %	16,7 %
Slovensko	22 %	19,6 %
Finsko	20 %	18,6 %
Švédsko	22 %	19,4 %
Itálie	31,3 %	23,8 %
Francie	38,9 %	38,3 %

V tabulce č. 2. 1 jsou vyčísleny průměrné daňové sazby dle vybraných zemí EU, a to podle aktiv, finančních zdrojů a celkové daně společností.

⁸ viz Daň z přidané hodnoty v Evropské unii – Měsíčník EU aktualit leden 2013

⁹ Zdroj: vlastní zpracování

2.5 Česká republika

Je to vnitrozemský stát ležící ve střední Evropě. Na východě sousedí se Slovenskem, které bude také v následující kapitole popsáno. Hlavním městem je Praha. ČR má rozlohu 78 866 km². Úředním jazykem je český jazyk a státním zřízením je ČR parlamentní republikou. Tento stát vznikl 1. 1. 1993 a do Evropské unie vstoupil 1. 5. 2004. Měna pro ČR je koruna česká (CZK)

2.5.1 Typ daňového systému České republiky

Na Českou republiku se vztahuje upravený klasický systém zdanění firemních zisků. V zásadě platí, že firemní zisky jsou zdaněny jak na podnikové úrovni, tak na úrovni akcionáře. Na úrovni akcionáře, dividendy nepodléhají podnikové nebo individuální dani z příjmů, ale pouze konečné srážkové dani. Osvobození od srážkové daně mají akcionáři k dispozici¹⁰.

2.5.2 Daň přímá

Daň přímá je rozdělená na dvě hlavní části a to na důchodové daně a majetkové daně. Důchodové se dále dělí na daň z příjmů právnických osob a daň z příjmů fyzických osob. Majetkové daně jsou rozděleny na daň z nemovitých věcí (ze staveb a z pozemků), silniční a z nabytí nemovitých věcí.

2.5.3 Důchodová daň

Tato daň, patří k jedněm z nejsložitějších daní, se kterými je možno se setkat. Vychází se ze zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, který byl novelizován, a to na konci roku 2013. Tyto změny jsou účinné od 1. 1. 2014¹¹.

Důchodová daň se rozděluje na dvě části. Na daň z příjmů právnických osob (PO), která je brána obecně jako korporátní daň. A daň z příjmů fyzických osob (FO), která není zahrnuta do korporátních daní, proto bude popsána jen stručně.

2.5.4 Daň z příjmů právnických osob

Daň z příjmů PO je jednou ze základních příjmových daní, která daní příjmy subjektů založených právním aktem, a to za účelem podnikání, dále se vztahuje i na další subjekty jako například na různé nadace a občanská sdružení.

¹⁰ SCHELLENKENS, M. (2015)

¹¹ BUSINESSINFO.CZ (2016)

Sazbu daně z příjmů právnických osob upravuje § 21 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Výpočet daně z příjmů je však velice komplikovaný i přes všechny snahy zjednodušit daňovou legislativu¹².

Předmět daně z příjmů právnických osob

Předmětem daně z příjmů právnických osob jsou jejich příjmy z veškeré činnosti, kterou vytvořila společnost a z nakládání s veškerým majetkem, pokud není dále stanoveno jinak.

Předmětem daně z příjmů právnických osob nejsou:

1. příjmy, které právnická osoba získá nabytím akcií dle zákona, který upravuje podmínky pro převod majetku státu na jiné osoby,
2. příjmy, které právnická osoba získá z vlastní činnosti Správy úložišť radioaktivních odpadů, ovšem s výjimkou příjmů, které podléhají zvláštní sazbě daně vybírané srážkou dle § 36 tohoto zákona,
3. u poplatníků, kteří jsou v postavení tzv. oprávněné osoby na základě zvláštního zákona, příjmy, které tato osoba získala s vydáním, a to do výše náhrad dle zvláštních zákonů, do výše nároků na vydání základního podílu, a dále také příjmy z vydání dalšího podílu, který má nepeněžní formu,
4. příjmy, které si vytváří zdravotní pojišťovny plynoucí ve formě:
 - a) přirážky k pojistnému, které se vyměřují zaměstnavateli,
 - b) pokuty, které jsou uloženy plátcí pojistného nebo jsou uloženy pojištěnci,
 - c) penále uloženého plátcí pojistného,
 - d) pojistného na veřejné zdravotní pojištění
 - e) úhrady plateb, které byly vykonány při pracovně-lékařských službách a při specifické zdravotní péči od zaměstnavatele,
 - f) náhrady nákladů vynaložené na hrazené zdravotní služby, které daná zdravotní pojišťovna vynaložila, a to v důsledku zaviněného protiprávního jednání třetí osoby vůči pojištěné osobě,
 - g) kauce dle právního předpisu, který upravuje oborové, podnikové, resortní a další zdravotní pojišťovny,

¹² FINANCE.CZ (2016)

- h) finanční výpomoci, které jsou návratné ze státního rozpočtu, a to na uhrazení nákladů při poskytnutých hrazených službách po vyčerpání prostředků tvořeného rezervním fondem v případě, že se Všeobecná zdravotní pojišťovna nachází v platební neschopnosti,
 - i) pohledávky za uhrazené zdravotní služby, které jsou poskytnuty v České republice, a to cizím pojištěncům, kterými jsou fyzické osoby, za které byly zdravotní služby uhrazeny. Vše musí probíhat v souladu s vyhlášenými mezinárodními smlouvami o sociálním zabezpečení, s nimiž vyslovil souhlas Parlament a jimiž je Česká republika vázána, nebo podle přímo použitelného předpisu Evropské unie,
 - j) účelové dotace ze státního rozpočtu,
5. příjmy, které plynou z titulu spravedlivého zadostiučinění, které musí přiznat Evropský soud pro lidská práva, a to ve výši, kterou je povinna Česká republika uhradit, nebo rovněž z titulu urovnání záležitosti před Evropským soudem pro lidská práva na základě smíru či jednostranného prohlášení vlády ve výši, kterou je Česká republika povinná uhradit,
6. příjmy, které vychází ze společenství vlastníků jednotek z:
- a) dotací,
 - b) příspěvků vlastníků jednotek, který je využíván na správu domu a pozemku,
 - c) úhrad za plnění, která jsou spojená s užíváním nebytových prostor či bytu¹³.

Poplatníci daně z příjmů právnických osob

1. Poplatníkem daně z příjmů právnických osob je:
- a) právnická osoba,
 - b) organizační složka státu,
 - c) podílový fond dle zákona, který upravuje investiční fondy či investiční společnosti,
 - d) podfond akciové společnosti s proměnným základním kapitálem dle zákona, který upravuje investiční fondy či investiční společnosti,

¹³ PORTÁL VEŘEJNÉ SPRÁVY (2016)

- e) fond penzijní společnosti, kterým se pro účely tohoto zákona rozumí fond obhospodařovaný penzijní společností dle zákona, který upravuje doplňkové penzijní spoření,
 - f) svěřenecký fond podle občanského zákoníku,
 - g) jednotka, která je dle právního řádu státu, podle kterého je založena nebo zřízena, poplatníkem,
 - h) fond ve správě Garančního systému finančního trhu dle zákona, který upravuje řešení krize na finančním trhu a ozdravné postupy.
2. V České republice existují poplatníci, kteří buď jsou daňovými rezidenty, nebo daňovými nerezidenty.
 3. Poplatníci se považují za daňové rezidenty České republiky, tehdy pokud mají své sídlo nebo místo vedení na území České republiky. Tímto sídlem či místem vedení je myšlena adresa místa, ze kterého je poplatník řízen, dále jen „sídlo“. Daňová povinnost vzniká tedy rezidentům České republiky, a ta se vztahuje jak na jejich příjmy, které plynou ze zdroje na území České republiky, taktéž i na příjmy plynoucí ze zdrojů získaných v zahraničí. Existuje možnost, že poplatníkem není právnická osoba. V tomto případě je založen nebo zřízen dle právních předpisů České republiky a má se za to, že jeho sídlo se nachází na území České republiky.
 4. Za daňové nerezidenty se považují poplatníci, kteří nemají na území České republiky sídlo nebo to o nich stanoví mezinárodní smlouvy. Těmto daňovým nerezidentům však vzniká daňová povinnost, kterou musí odvést z příjmů ze zdrojů, které získali na území České republiky¹⁴.

Osvobozené příjmy právnických osob

Právnické osoby nejsou příjemci sociálních dávek, důchodů, mají všechen majetek určen k podnikání a nikoli k „soukromé spotřebě“, takže by se dalo poukázat, že zde není mnoho důvodů pro zmírnění standardního zdanění formou osvobození příjmů od daně. Přesto existuje široká paleta 41 druhů těchto příjmů. Přestože nejvíce z nich je určeno pro tzv. neziskový sektor, jsou zde i tituly poměrně hojně využívané řadou podnikatelských subjektů.

¹⁴ PORTÁL VEŘEJNÉ SPRÁVY (2016)

Všech 41 příjmů právnických osob (PO) osvobozených od daně jsou pro přehlednost rozděleny na příjmy:

- firemní významné (nemělo by uniknout pozornosti žádné právnické osobě),
- firemní okrajové (jde o příjmy, které v praxi přicházejí do úvahy spíše výjimečně),
- neziskových organizací (kde většinou tušíme zájem státu na daňové úlevě),
- státního sektoru (ani stát nerad platí daně, na rozdíl od smrtelníků si to umí zařídit)¹⁵.

Sazba daně z příjmů právnických osob

1. Sazba daně, která je platná od 1. 1. 2011, je 19 %, pokud není stanoveno jinak. Těchto 19 % jako sazba daně se vztahuje k základu daně, který je snížený o položky odčitatelné od základu daně, který se následně zaokrouhluje na celé tisícikoruny dolů.
2. Sazba daně činí 5 % u:
 - a) investičního fondu dle zákona, který upravuje investiční fondy či investiční společnosti; určená sazba daně je vztahována na základ daně, který je snížený o položky dle § 34, který se následně zaokrouhlí na celé tisícikoruny dolů,
 - b) zahraničního investičního fondu, který je založený v jiném členském státě Evropské unie, Islandu či Norsku, pokud ovšem veřejně nabízí cenné papír, investuje na základě rozložení rizika a shromažďuje od veřejnosti peněžní prostředky (přičemž zjištěné skutečnosti mohou být zjištěny ze statutu nebo obdobného dokumentu, který je vydán tímto fondem či prospektu), nebo dále může podléhat orgánu dohledu ve státě, ve kterém je povolen (a tuto skutečnost lze opět zjistit ze statutu, prospektu nebo obdobného dokumentu vydaného tímto fondem), nebo je dle daňového práva státu, ve kterém je povolen, považován za daňového rezidenta a příjmy tohoto fondu se dle daňového práva tohoto státu ani zčásti nepřičítají jiným osobám.
3. Sazba daně činí 5 % u:
 - a) fondu penzijní společnosti,
 - b) u instituce penzijního pojištění, u které existuje výjimka, a to pro penzijní společnosti,
 - c) obdobné společnosti obhospodařující fondy, které jsou obdobné fondům penzijního pojištění.

Tato sazba daně se vztahuje na základ daně snížený o položky odčitatelné od základu daně, který se zaokrouhluje na celé tisícikoruny dolů.

¹⁵ DĚRGEL, M. (2007)

4. Sazba daně 15 %, tato sazba se vztahuje na samostatný základ daně o položky snižující základ daně, který je zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů.

U investičního fondu, který v průběhu zdaňovacího období změnil předmět podnikání a ukončil činnost jako investiční fond, se použije sazba daně 5 % jen na část základu daně stanoveného podle § 20a.

Pro stanovení daně se použije sazba daně podle předchozích odstavců účinná k prvnímu dni zdaňovacího období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání¹⁶.

Tabulka č. 2. 2.: Vývoj daňových sazeb v ČR¹⁷.

Rok	Sazba daně
2016	19 %
2015, 2014, 2013, 2012, 2011, 2010	19 %
2009	20 % (s výjimkou investičních, podílových a penzijních fondů, pro které platilo 5 %)
2008	21 %
2007, 2006	24 %
2005	26 %
2004	28 %
2003, 2002, 2001, 2000	31 %
1999	35 %

V tabulce č. 2.2 je zobrazen vývoj sazeb daně z příjmů právnických osob, a to od roku 1999 až do roku 2016.

Položky snižující základ daně z příjmů právnických osob

1. Pro stanovení základu daně platí ustanovení § 23 až 33 a ustanovení odstavců 2 až 6.
2. U poplatníka, u něhož dochází ke zrušení s likvidací, je základem daně v průběhu likvidace i po jejím ukončení výsledek hospodaření upravený podle § 23 až 33.

¹⁶ BUSINESSINFO.CZ (2016)

¹⁷ Zdroj: vlastní zpracování

3. Má-li dojít u investičního fondu ke změně jeho administrátora, je předchozí administrátor povinen tuto změnu oznámit správci daně nejpozději v den, kdy nastane.
4. U komanditní společnosti se základ daně stanovený podle § 23 až 33 snižuje o částku připadající komplementářům.
5. U poplatníka, který je společníkem veřejné obchodní společnosti, je součástí základu daně poměrná část základu daně nebo daňové ztráty veřejné obchodní společnosti. Tento poměr odpovídá poměru, kterým se společník podílí na zisku veřejné obchodní společnosti.
6. U poplatníka, který je komplementářem komanditní společnosti, je součástí základu daně poměrná část základu daně nebo daňové ztráty komanditní společnosti. Tento poměr odpovídá poměru, kterým se komplementář podílí na zisku komanditní společnosti.
7. Veřejně prospěšný poplatník s výjimkou obce, kraje, poskytovatele zdravotních služeb, který má oprávnění k poskytování zdravotních služeb podle zákona upravujícího zdravotní služby a profesní komory a poplatníka založeného za účelem ochrany a hájení podnikatelských zájmů svých členů, kteří nejsou organizací zaměstnavatelů, může základ daně zjištěný podle odstavce 1 snížený podle § 34 dále snížit až o 30 %, maximálně však o 1 000 000 Kč, použije-li prostředky získané touto úsporou na dani ke krytí nákladů (výdajů) souvisejících s činnostmi, z nichž získané příjmy nejsou předmětem daně, a to nejpozději ve 3 bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích. Obecně prospěšná společnost a ústav musí prostředky získané touto úsporou použít v následujícím zdaňovacím období ke krytí nákladů (výdajů) prováděných nepodnikatelských činností. V případě, že 30 % snížení činí méně než 300 000 Kč, lze odečíst částku ve výši 300 000 Kč, maximálně však do výše základu daně. Veřejná vysoká škola, obecně prospěšná společnost nebo ústav, které jsou soukromou vysokou školou podle zákona upravujícího vysoké školy, a veřejná výzkumná instituce mohou základ daně zjištěný podle odstavce 1 snížený podle § 34 dále snížit až o 30 %, maximálně však o 3 000 000 Kč, použijí-li prostředky získané touto úsporou na dani v následujícím zdaňovacím období ke krytí nákladů (výdajů) na vzdělávání, vědecké, výzkumné, vývojové nebo umělecké činnosti a v případě, že 30% snížení činí

méně než 1 000 000 Kč, mohou odečíst částku ve výši 1 000 000 Kč, maximálně však do výše základu daně.

8. Od základu daně sníženého podle § 34 lze odečíst hodnotu bezúplatného plnění poskytnutého obcím, krajům, organizačním složkám státu, právnickým osobám se sídlem na území České republiky, jakož i právnickým osobám, které jsou pořadateli veřejných sbírek podle zvláštního zákona,^{14e)} a to na vědu a vzdělávání, výzkumné a vývojové účely, kulturu, školství, na policii, na požární ochranu, na podporu a ochranu mládeže, na ochranu zvířat a jejich zdraví, na účely sociální, zdravotnické, ekologické, humanitární, charitativní, náboženské pro registrované církve a náboženské společnosti, tělovýchovné a sportovní, a politickým stranám a politickým hnutím na jejich činnost, dále fyzickým osobám s bydlištěm na území České republiky, které jsou poskytovateli zdravotních služeb nebo které provozují školy a školská zařízení a zařízení na ochranu opuštěných zvířat nebo ohrožených druhů zvířat, na financování těchto zařízení dále fyzickým osobám s bydlištěm na území České republiky, které jsou poživateli invalidního důchodu nebo byly poživateli invalidního důchodu ke dni přiznání starobního důchodu nebo jsou nezletilými dětmi závislými na péči jiné osoby podle zvláštního právního předpisu^{4j)}, na zdravotnické prostředky¹⁴⁾ nejvýše do částky nehrzené zdravotními pojišťovnami nebo na zvláštní pomůcky podle zákona upravujícího poskytování dávek osobám se zdravotním postižením nejvýše do částky nehrzené příspěvkem ze státního rozpočtu, a na majetek usnadňující těmto osobám vzdělání a zařazení do zaměstnání, pokud hodnota bezúplatného plnění činí alespoň 2000 Kč. Obdobně se postupuje u bezúplatného plnění na financování odstraňování následků živelní pohromy, ke které došlo na území členského státu Evropské unie nebo státu tvořícího Evropský hospodářský prostor. U hmotného nebo nehmotného majetku je hodnotou bezúplatného plnění nejvýše zůstatková cena hmotného majetku (§ 29 odst. 2) nebo hodnota zachycená v účetnictví podle zvláštního právního předpisu²⁰⁾ u ostatního majetku. V úhrnu lze odečíst nejvýše 10 % ze základu daně sníženého podle § 34. Do limitů pro tento odpočet se nezapočítávají bezúplatná plnění, která odpovídají uplatněným slevám na dílčím odvodu z loterií a jiných podobných her. Tento odpočet nemohou uplatnit veřejně prospěšní poplatníci.

9. U poplatníka, který je společníkem veřejné obchodní společnosti, je součástí hodnoty bezúplatného plnění, kterou lze odečíst od základu daně podle odstavce 8, i část hodnoty bezúplatného plnění poskytnutého veřejnou obchodní společností na účely vymezené v odstavci 8, stanovená ve stejném poměru, jako se rozděluje základ daně nebo ztráta podle odstavce 5.
10. Hodnota bezúplatného plnění poskytnutého komanditní společností na účely vymezené v odstavci 8 se rozděluje na komplementáře a komanditní společnost ve stejném poměru, v jakém se snižuje základ daně podle odstavce 4.
4. U poplatníka, který je komplementářem komanditní společnosti, je součástí hodnoty bezúplatného plnění, kterou lze odečíst podle odstavce 8, i část hodnoty bezúplatného plnění poskytnutého komanditní společností na účely vymezené v odstavci 8, připadající komplementářům v poměru, v jakém se rozděluje na jednotlivé komplementáře základ daně nebo ztráta podle odstavce 6.
11. Základ daně snížený podle odstavců 7 a 8 a § 34 se zaokrouhluje na celé tisíce Kč dolů.
12. Ustanovení odstavců 8 až 11 se použije i pro bezúplatné plnění poskytnuté právnickým nebo fyzickým osobám se sídlem nebo bydlištěm na území jiného členského státu Evropské unie nebo státu tvořícího Evropský hospodářský prostor než České republiky, pokud příjemce bezúplatného plnění a účel bezúplatného plnění splňují podmínky stanovené tímto zákonem¹⁸.

2.6 Dílčí shrnutí

V této kapitole byla popsána korporátní daň konkrétně pro Českou republiku. Takto rozepsaná daň z příjmů právnických osob bude sloužit pro následující kapitolu, kde budou popsány další země EU.

¹⁸ PORTÁL VEŘEJNÉ SPRÁVY (2016)

3. ANALÝZA KORPORÁTNÍCH DANÍ VE VYBRANÝCH STÁTECH EVROPSKÉ UNIE

V této kapitole budou popsány základní údaje vybraných zemí EU. Hlavním bodem bude analýza korporátní daně v jednotlivých státech EU a jejich veškeré náležitosti.

3.1 Slovenská republika

Je to vnitrozemský stát, který leží ve střední Evropě. Na západě sousedí právě s již vybraným státem a to Českou republikou. Hlavním městem je Bratislava. Slovenská republika má rozlohou 49 036 km², proto se tato země řadí jako nejmenší z vybraných států této práce. Úředním jazykem je slovenština a státním zřízením je Slovenská republika parlamentní republikou. Tento stát vznikl 1. ledna 1993 a od 1. 5. 2004 vstoupili do EU, avšak měna Euro nahradila slovenskou korunu až od roku 2009¹⁹.

3.1.1 Typ daňového systému Slovenské republiky

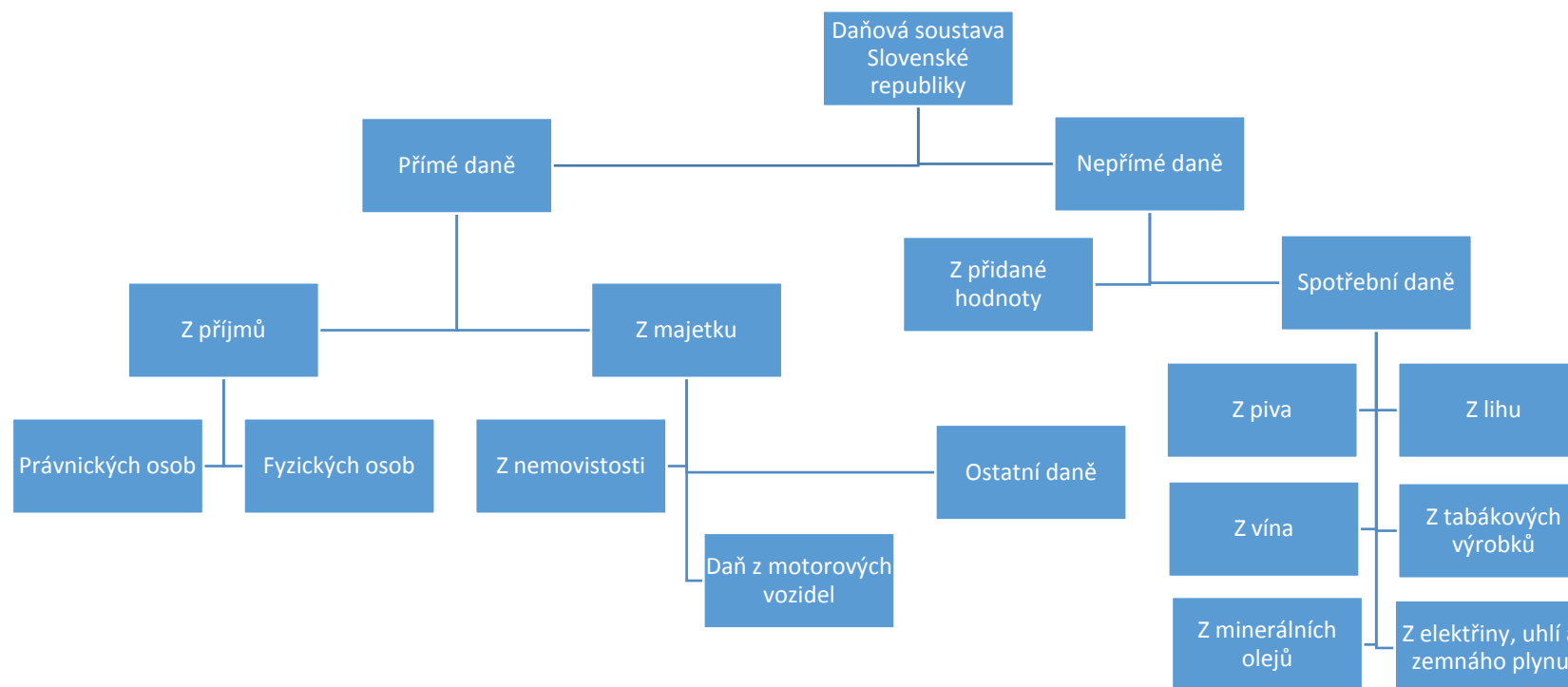
S ohledem na zisky, které jsou odvozené od 1. ledna 2004, má Slovenská republika systém jediného zdanění, to znamená, že firemní zisky jsou plně zdaněny na úrovni společnosti a společnosti rozdělené zisky nejsou zdaněny v rukou firemních nebo individuálních akcionářů.

3.1.2 Zákonný rámec

Na Slovensku je zdaňování daných společností upraveno v zákoně č. 595/2003 Z. z. o dani z příjmů (dále jen „zákon o dani z příjmů“), tento zákon obsahuje úpravy zdanění i fyzických osob, ale hlavně právnických osob.

¹⁹ MINISTERSTVO ZAHRANIČNÍCH VĚCÍ ČESKÉ REPUBLIKY (2016)

Schéma č. 3.1: Daňová soustava Slovenské republiky²⁰



Ve schématu č. 3.1 je zobrazena daňová soustava Slovenska. V této části kapitoly bude popsána pouze daň z příjmů právnických osob.

²⁰ Zdroj: vlastní zpracování

Osoby povinné k dani

Daň z příjmů právnických osob je vybírána nejvíce od společností:

- akciové společnosti (a. s.),
- společnosti s ručením omezeným (s. r. o.),
- družstevní podniky,
- všeobecné a komanditní společnosti,
- a veškeré další právní entity, které nejsou zdaňovány jako fyzické osoby²¹.

Společnosti, které nejsou poplatníkem daně z příjmů právnických osob, jsou veřejné obchodní společnosti, protože jejich příjmy jsou zdaňovány na dané úrovni jejich společníků. Tato podobná pravidla jsou uplatněna i pro komplementáře v komanditních společnostech, zisk alokovatelný komanditistům se zdaní na úrovni komanditní společnosti.

Svůj celosvětový příjem na Slovensku zdaňují slovenští rezidenti, ale nerezidenti pouze příjem ze zdrojů na Slovensku.

3.1.3 Sazba daně

Sazba daně na Slovensku je vyčíslená ve výši 22 %.

3.1.4 Základ daně

Základem daně je ve všeobecnosti výsledek hospodaření určený podle zákona o účetnictví a upravený na daňové účely. U poplatníka, který je povinný vykazovat výsledek hospodaření podle IFRS, se při určení základu daně vychází z:

- výsledku hospodaření podle IFRS upraveného pro daňové účely způsobem ustanoveným Ministerstvem financí Slovenské republiky (tzv. IFRS mostík) nebo výsledku hospodaření, který by vyčíslil, jak by účtoval v systému podvojného účetnictví podle slovenských účetních standardů.

V případě daňových nerezidentů, kteří nemají povinnost vést účetnictví a ani se ho nerozhodnou vést, se vychází z rozdílu, a to mezi příjmy a výdaji nebo se po dohodě s daňovým úřadem použije jiná alternativní metoda výpočtu daňové povinnosti.

²¹ SCHELLENKENS, M. (2015)

Příjmy, které nepodléhají dani

Předmětem daně nejsou např.:

- podíly na zisku vykázaném po 1. lednu 2004,
- příjem získaný darováním nebo děděním,
- podíly na likvidačním zůstatku a vyrovnávací podíly vyplacené akcionářům, na které jim vznikl nárok po 1. lednu 2004,
- příjem, který souvisí s nabytím nových akcií z důvodu zvýšení základního kapitálu z nerozděleného zisku předcházejícího období, jako i příjem plynoucí z důvodu výměny akcií při uplynutí, sloučení nebo rozdělení společnosti.

3.1.5 Osvobození od daně

Osvobozené od daně jsou kromě jiného např.:

- úroky či jiné výnosy, které vznikly z poskytnutých úvěrů a půjček, dluhopisů apod.,
- licenční poplatky plynoucí ze zdroje na území Slovenska poplatníkovi členského státu EU, který je konečným příjemcem takového příjmu, pokud určitá forma majetkového spojení s takovým poplatníkem existovala minimálně v čase za období 2 let předcházejících dnů výplaty tohoto příjmu²².

3.1.6 Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím je na Slovensku kalendářní rok. Pokud v souladu s § 3 zákona č. 431/2002 Z. z., o účetnictví, ve znění pozdějších právních předpisů, je účetním obdobím hospodářský rok a zároveň je tento rok i zdaňovacím obdobím. Hospodářským rokem je nepřetržitě po sobě jdoucích 12 kalendářních měsíců.

Poplatník však musí svou volbu hospodářského roku oznámit místně příslušnému správci daně a to buď do 30 dnů ode dne, kdy vznikla účetní jednotka, anebo nejméně 15 dní před změnou účetního období. Nesmí však uplatnit účetní období, které je hospodářským rokem, jestliže dané oznámení není doručeno místně příslušnému správci daně v již uvedené lhůtě.

3.2 Finská republika

Je to severská země v severovýchodní Evropě. Na severozápadě sousedí s dalším vybraným státem, a to se Švédskem. Hlavním městem jsou Helsinky. Finská republika má

²² SERUGOVÁ, Ch. (2015)

rozlohou 338 432 km². Úředním jazykem je finština. Státním zřízením se považuje Finská republika za parlamentní republiku. Vznik se datuje od 6. prosince 1917, uznána byla až 22. prosince. V roce 1995 Finská republika vstoupila do Evropské unie a v roce 1999 přijali jako měnu Euro.²³

3.2.1. Typ daňového systému Finské republiky

Finsko daňový systém provozuje klasický systém zamezení dvojího zdanění, podle kterého jsou příjmy z příjmů právnických osob nejprve zdaněny u společnosti a dividendy jsou následně zdaněny v rukou akcionářů za příslušných sazeb²⁴.

3.2.2. Daň z příjmů právnických osob

Daň ze zisků korporací se řídí zákonem č. 1535/1992²⁵ o dani z příjmů (Tuloverolaki), zákonem č. 360/1968²⁶ o zdanění obchodního zisku a příjmů z profesionálních aktivit (Laki elinkeinotulon verottamisesta) a zákonem č. 543/1967²⁷ o zdanění příjmu ze zemědělství (Maatilatalouden tuloverolaki).

Poplatníky daně z příjmů PO jsou:

- akciové společnosti,
- společnosti s ručením omezením,
- a soukromé společnosti²⁸.

Zdanitelný příjem se dělí, na:

- zemědělství a lesnictví,
- obchodní,
- a ostatní²⁹.

²³ MINISTERSTVO ZAHRANIČNÍCH VĚCÍ ČESKÉ REPUBLIKY (2016)

²⁴ SCHELLENENS, M. (2015)

²⁵ Zákon č. 1535/1992

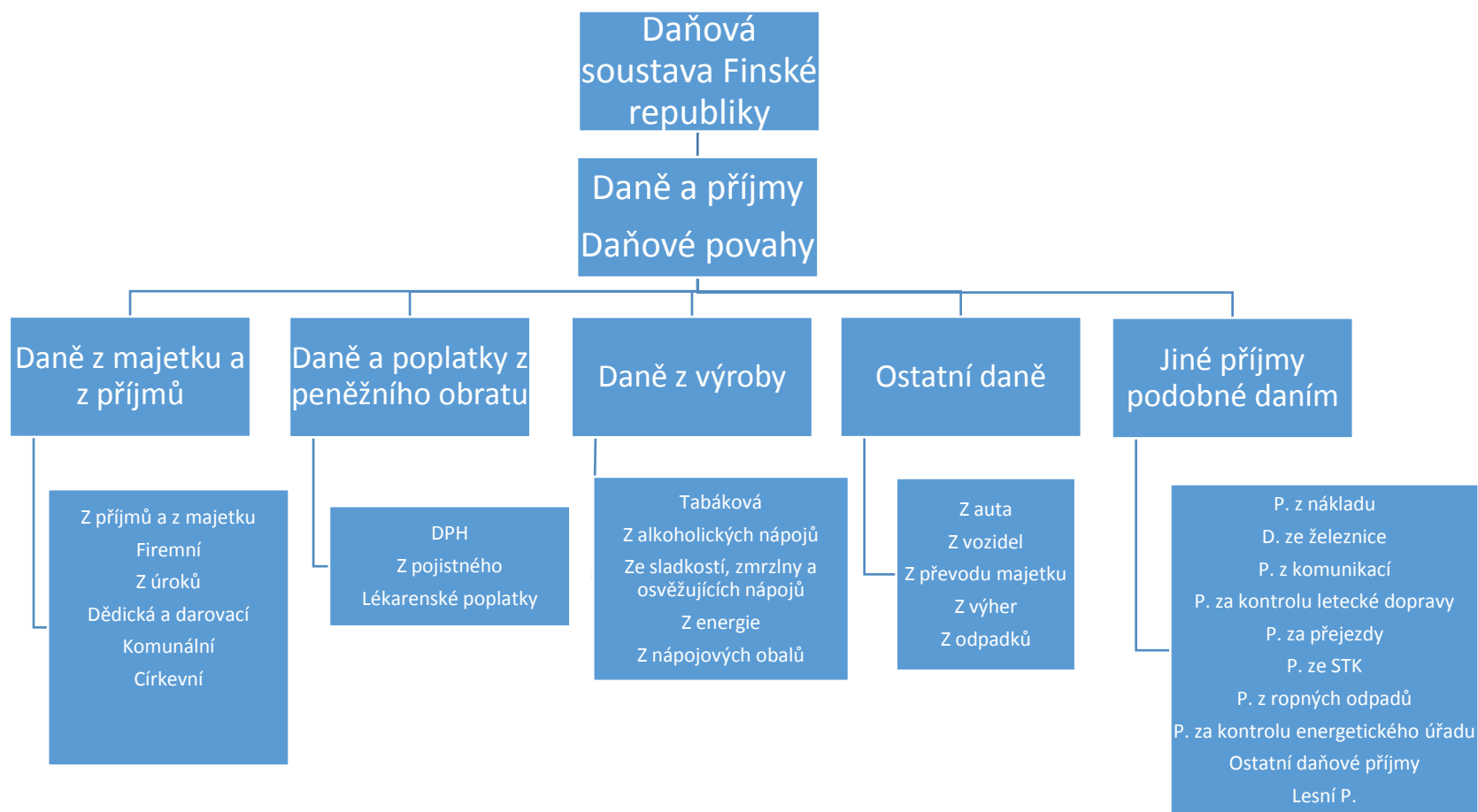
²⁶ Zákon č. 360/1968.

²⁷ Zákon č. 543/1967.

²⁸ NERUDOVA, D. (2014) s. 234.

²⁹ ŠIROKÝ, J. (2003) s. 234

Schéma č. 3.2: Daňová soustava Finska³⁰



Na schématu č. 3.2 je zobrazena daňová soustava Finska a jeho jiné příjmy, které jsou podobné daním.

³⁰ Zdroj: vlastní zpracování

Společnost, která dosáhla zisku, ho zdaní obvyklým způsobem, a to jako zisk dané společnosti, následně ještě po rozdělení akcionářům.

Nachází se zde výjimka: *Finsko ovšem zavedlo participation exemption, na jejímž základě jsou dividendy, které vyplácí rezidentní společnost korporátním akcionářům, plně osvobozeny od daně*³¹.

3.2.3. Daňově uznatelné a neuznatelné náklady

Daňově uznatelné náklady jsou obecně náklady, které společnosti vznikly v souvislosti s podnikáním a to v rámci zdaňovacího období, samozřejmě za účelem vzniku, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Mezi daňově neuznatelné náklady patří např.:

- ty náklady, které nejsou pro společnost nutné ke vzniku společnosti, jeho zajištění a udržení příjmů,
- pokuty,
- náklady na vznik, zajištění a udržení osvobozených příjmů,
- úplatky
- a další platby.

Mezi osvobozené příjmy patří např.:

- refundace daně z příjmů³²,
- kapitálové příspěvky akcionářům,
- zisky z cenných papírů³³.

Odčitatelné položky daně jsou např.:

- částečné reklamní předměty,
- dary s hodnotou v určitém rozmezí.

³¹ NERUDOVÁ, D. (2014), s. 234

³² Evropská komise (2015)

³³ NERUDOVÁ, D. (2014)

3.2.4. Sazba daně

Předmětem daně z příjmů právnických osob jsou zisky dané společnosti. Jejich sazba je vyčíslena ve výši 26 %. Ovšem do roku 2004 byla sazba daně ve výši 29 %³⁴. Takže sazba daně klesla o tři procentní body.

3.2.5. Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím je tzv. finanční rok. Dané společnosti musí platit zálohy a to měsíčně na daň na základě dvou posledních let. Finsko má pro tohle přísné podmínky (včetně 90% vlastnictví přidružené společnosti) je možné také tzv. skupinové zdanění firem.

Finská korporátní daň se měla nechat inspirovat estonskou korporátní daní, kde je možnost vést podnikání online, tudíž jsou v tomhle ohledu dál a kde „...*společnosti platí daně, až když začnou vyplácet dividendy*“³⁵. Tento názor zazněl z úst finského premiéra.

3.3 Švédské království

Je to severská země v severní Evropě. Na východě sousedí s již výše popsáním státem Finskou republikou. Hlavním městem je Stockholm. Švédsko má rozlohu 449 964 km². Úředním jazykem je švédština. Státním zřízením se Švédsko řadí mezi konstituční monarchie. Vznik Švédska se datuje od roku 1409. Od 1. ledna 1995 je členskou zemí Evropské Unie, ale měnu si ponechali svou, a to švédskou korunu (SEK)³⁶.

3.3.1. Typ daňového systému Švédského království

Společnosti podléhající vnitrostátní dani z příjmů na své celosvětové příjmy. Zdanění firemních zisků následoval klasický systém. Dvojí zdanění může být odstraněno nebo změněno, v případě podnikových akcionářů, kteří jsou svou účastí osvobozeni³⁷.

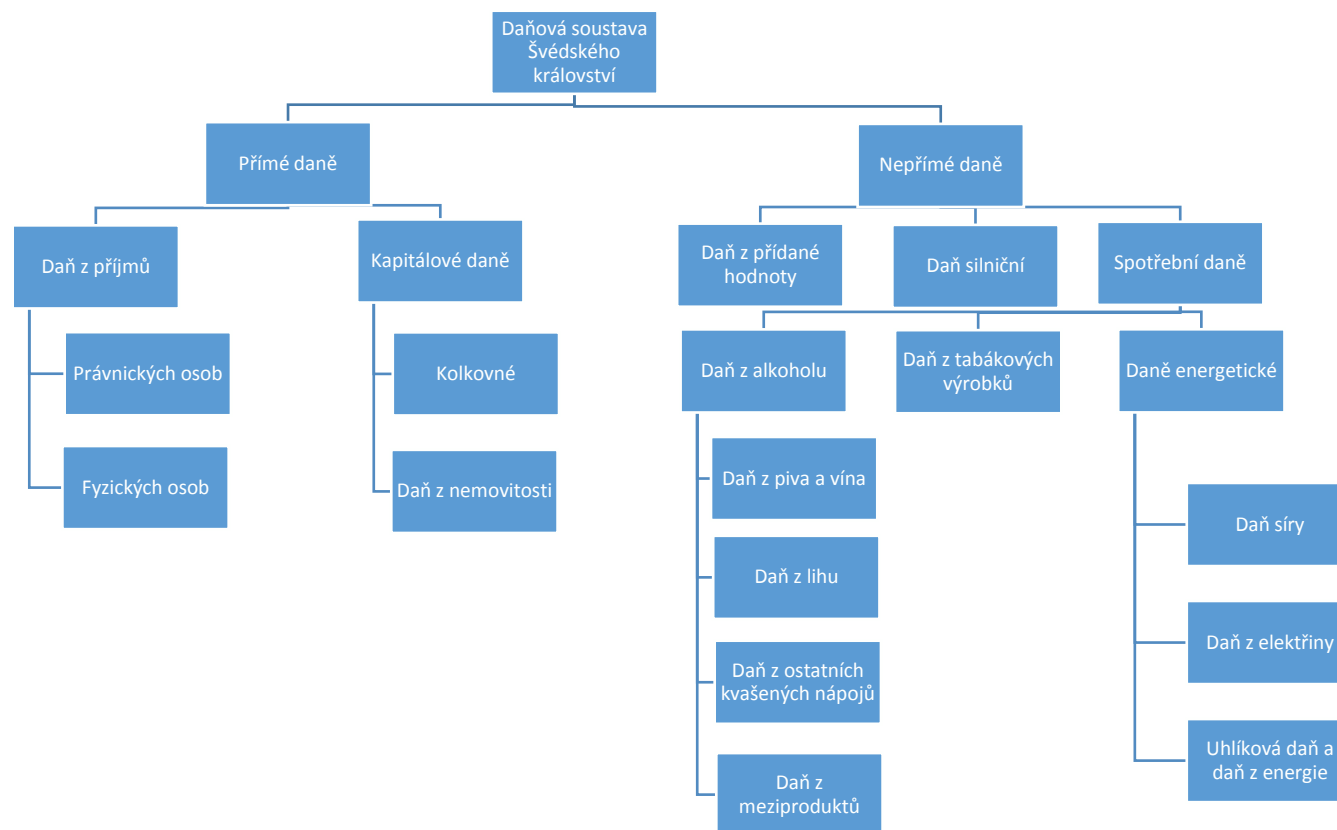
³⁴ SKALICKÁ, H. (2009)

³⁵ EVROPSKÁ KOMISE (2015)

³⁶ MINISTERSTVO ZAHRANIČNÍCH VĚCÍ ČESKÉ REPUBLIKY (2016)

³⁷ SCHELLENKENS, M. (2015)

Schéma č. 3. 3: Daňová soustava Švédska³⁸



Na schématu č. 3. 3 je zobrazena daňová soustava Švédska, konkrétně se práce bude věnovat dani z příjmů právnických osob.

³⁸ Zdroj: vlastní zpracování

3.3.2. Daň z příjmů právnických osob Švédska

Právnické osoby podléhají ve Švédsku dani z příjmů právnických osob. Za právnické osoby jsou ve Švédsku považovány zejména, společnosti s ručením omezeným dále spolky, akciové společnosti, družstva a různé komory. Lineární daň z příjmů právnických osob ve Švédsku je vyčíslena ve výši 28 % (efektivně se pohybuje okolo 26 % po odečtení 25 % z čistého zdanitelného příjmu, které se odvádějí do tzv. fondu růstu). Nejpozději do 6 let se musejí prostředky z fondu využít. Jako obchodní příjmy jsou zdaňovány kapitálové zisky, podnikové příjmy. Daň z příjmů právnických osob je příjmem pouze státního rozpočtu.³⁹

3.3.3. Osoby povinné k dani

Tyto typy PO jsou předmětem daně z tzv. národního důchodu:

- veřejné a soukromé společnosti se sídlem ve Švédsku,
- hospodářské sdružení registrované ve Švédsku,
- nadace registrované ve Švédsku nebo vytvořené podle švédského práva,
- některé další spolky a skupiny vyjmenované v zákoně⁴⁰.

Ve Švédsku existují dva typy s. r. o., a to:

- veřejná společnost s ručením omezeným („publikt aktiebolag“),
- soukromá společnost s ručením omezeným („privat aktiebolag“).

Ve Švédsku je podobně jako v některých jiných zemích EU rozlišováno mezi nerezidenty a rezidenty. Nerezidenti ve Švédsku zdaňují pouze příjem ze zdrojů ve Švédsku, kdežto rezidenti zdaňují jejich celosvětový příjem.

Za švédského rezidenta jsou považovány společnosti, které jsou zaregistrované ve švédském obchodním rejstříku, tudíž jsou brány jako za švédské společnosti. Společnosti však mohou být považovány za švédského rezidenta i v takovém případě, kdy nejsou zaregistrováni ve švédském obchodním rejstříku, a to za situace, že místo skutečného vedení je ve Švédsku anebo pokud jsou v důsledku jiných okolností, které jsou uvedeny v zákoně, by měla být považována za švédskou právnickou osobu.

³⁹ GOLLA, P. (2004)

⁴⁰ SCHELLENKENS, M. (2015)

Co se týká nerezidentů, i u nich jsou dle některých zákonných ustanovení rozlišeny mezi:

- zahraniční právní entita. Tato právní entita je považována za zahraniční společnost, jestliže podléhá dani v zemi svého rezidenství a jedná se o zemi, se kterou Švédsko uzavřelo smlouvu o zamezení dvojího zdanění,
- zahraniční společnost („utländskt bolag“), tedy ta zahraniční právní entita, která podléhá v zemi své rezidence podobné dani, jaké podléhají švédské rezidentní společnosti.

3.3.4. Zdanitelný příjem a základ daně

Jedinou kategorií příjmů tvoří veškerý příjem, kterého společnost dosáhne, a to jako příjem z podnikání. Na akruální bázi jsou kalkulovány příjmy, ale také výdaje společnosti. Příjem v penězích nebo v naturáliích je brán jako zdanitelný příjem, který je zahrnut do příjmů z podnikání.

Ve Švédsku jsou osvobozeny od daně z příjmů PO následující položky:

- úrok z vrácené daně a vrácená daň,
- dividendy vyplacené švédskou společností, které získaly od jiné švédské společnosti,
- dividendy vyplacené zahraniční společností švédské společnosti (za určitých podmínek),
- příspěvky společníků do vlastního kapitálu.

3.3.5. Daňově uznatelné a neuznatelné náklady

Za daňově uznatelné náklady jsou považované náklady, které společnost vynaložila za účelem získání či udržení příjmu, který je předmětem daně.

Mezi nejdůležitější daňově uznatelné náklady patří např.:

- Náklady, které jsou vynaloženy na pořízení materiálu pro výrobu,
- Nájem, který je placený za pronájem majetku, který je používán k podnikání,
- Důchody, mzdy, a další obdobná plnění,
- Náklady vynaložené na opravy a udržování strojů, budov a vybavení,
- odpisy DHM a DNM,
- úroky,

- některé daně (např. daň z mezd, daň z nemovitostí, a platby na sociální zabezpečení).

Mezi nejvýznamnější daňově neuznatelné náklady patří např.:

- rozdělování zisku z podnikání, včetně rozdělování skrytého zisku,
- daně (s výjimkou daní uvedených v předchozím odstavci),
- úplatky a platby, které jsou nezákonné,
- náklady, které jsou vynaložené na reprezentaci společnosti, které překročí určitý limit,
- dary, které neslouží k získání či udržení příjmů.

3.3.6. Sazba daně

Sazba daně z příjmů PO je vyčíslená ve výši 26,3 %, tato sazba je platná od 1. 1. 2009. Před tímto snížením činila sazba daně 28 %.

Podílové fondy („värdepappersfonder“) jsou zdaňovány sazbou ve výši 30 %.

Tabulka č. 3.3: Průměr daňové sazby

Rok	Celková		Sazba daně v kraji %
	míra zdanění municipální daně%	Sazba daně v obci %	
2009	31,52	20,72	10,80
2010	31,56	20,74	10,82
2011	31,55	20,73	10,82
2012	31,60	20,59	11,10
2013	31,73	20,62	11,11

Tato tabulka č. 3. 3 poukazuje na průměrné daňové sazby v letech 2009-2013⁴¹.

3.3.7. Zdaňovací období

Jednou ročně je vyměřována daň z příjmů PO, a to na základě příjmů, které společnost získala předchozí rok, to je zdaňovací období.

⁴¹ Zdroj: vlastní zpracování

Zdaňovací období musí být 12měsíční a musí končit:

- 31. 12.,
- 30. 4.,
- 30. 6.,
- nebo 31. 8..

Může se stát, že švédská daňová správa povolí společnosti jiné datum⁴².

3.4 Itálie

Je to stát ležící v jižní Evropě na Apeninském poloostrově. Na severu hraničí s Francií, která je vybrána také mezi státy, která je analyzována v této práci. Hlavním městem je Řím. Itálie má rozlohu 301 338 km². Úředním jazykem je italština. Státním zřízením je Itálie parlamentní republika. Vznik Itálie se datuje od 17. března 1861. Itálie je společně s dalšími státy zakladatelem Evropské unie. A jako měnu zde používají euro (EUR)⁴³.

3.4.1. Typ daňového systému Itálie

V Itálii existuje klasický systém zdanění firemních zisků. Bývalý započtecí systém byl zrušen a nahrazen účastí výjimky pro firemní akcionáře. Jednotlivci mohou mít nárok na částečné osvobození; jinak je konečná srážková daň vybírána⁴⁴.

3.4.2. Daň z příjmů právnických osob

Tato problematika daně z příjmů PO jako zdaňování společnosti je upravena hlavně v Zákoníku o daních z příjmů (Testo unico delle imposte sui redditi). Tento zákoník je účinný od 1. 1. 1988 a byl mnohokrát novelizován. Dne 12. 12 2003 došlo k jedné z nejvýznamnějších novel předpisem č. 344, tímto předpisem byla zavedena reforma daně z příjmů právnických osob, a to s účinností k 1. 1. 2004⁴⁵.

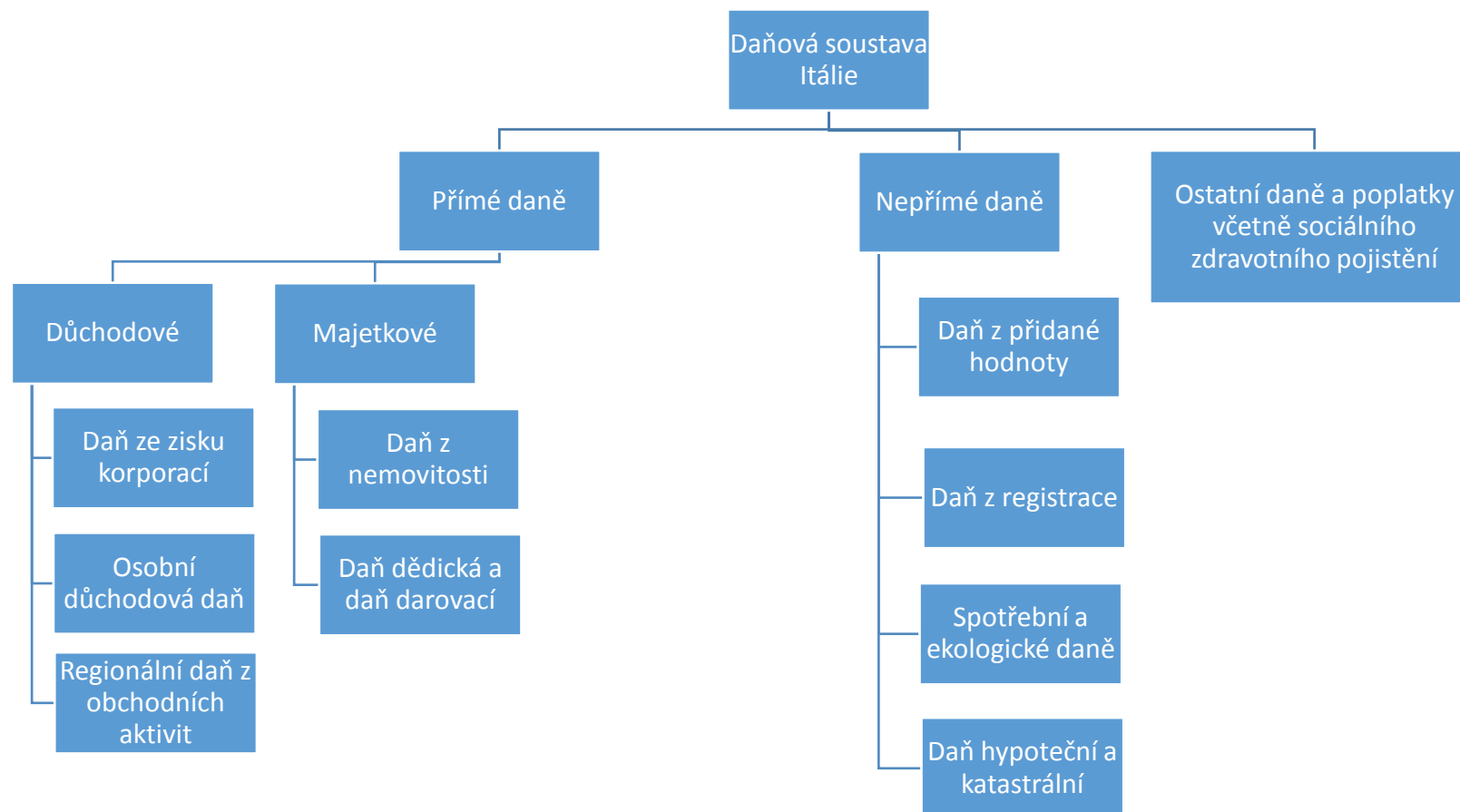
⁴² SKALICKÁ, H. (2011)

⁴³ MINISTERSTVO ZAHRANIČNÍCH VĚCÍ ČESKÉ REPUBLIKY (2016)

⁴⁴ SCHELLENKENS, M. (2015)

⁴⁵ SKALICKÁ, H. (2010)

Schéma č. 3. 4: Daňová soustava Itálie⁴⁶



Na schématu č. 3. 4 je zobrazena daňová soustava Itálie. Tato práce se bude však zabývat pouze dani ze zisku korporací.

⁴⁶ Zdroj: vlastní zpracování

3.4.3. Daň ze zisku korporací

Tato daň byla zavedena v roce 2004, kdy nahradila daň ze zisku PO (IRPEG). Ze zdanitelného základu daně z příjmu právnických osob podniky v Itálii odvádějí společnosti v roce 2008 daň ve výši 27,5 %. Tato daň je zpravidla odváděná ve dvou pololetních zálohách, a to ve výši odvozené od daňové povinnosti společnosti v přechozím roce. Tyto zálohy jsou pak vyrovnány po podání daňového přiznání. Může se stát, že existují společnosti, které nevyvíjejí žádnou činnost podobnou podnikání, tudíž je pro ně vyčíslena určitá minimální hodnota daně, která se odvíjí od majetku společnosti⁴⁷.

Daň z příjmů PO se vztahuje jak na rezidenty, tak na nerezidenty.

3.4.4. Osoby povinné k dani

Tyto typy právnických osob mají povinnost odvádět daň z příjmů právnických osob:

- akciové společnosti (S. p. A.),
- společnosti s ručením omezeným (S. r. l.),
- komanditní společnosti limitované akciemi,
- družstevních a vzájemných pojišťoven,
- veřejné i soukromé PO (jiné než společnosti), u kterých není jejich jediným nebo hlavním obchodním účelem výkon podnikatelských aktivit⁴⁸.

Naopak mezi právnické osoby, které dani z příjmů právnických osob nepodléhají, patří např.:

- investiční fondy,
- ekonomická zájmová sdružení,
- státní organizace vč. samosprávných útvarů (provincie, municipality, regiony).

Partnershipy (tj. societa semplice, societa in nome collettivo, societa in accomandita demolice) dani z příjmů právnických osob nepodléhají. Tyto tři transparentní entity, tedy jejich příjmy, jsou zdaňovány na úrovni jejich společníků.

⁴⁷ BUSINESSINFO.CZ (2016)

⁴⁸ SCHELLENKENS, M. (2015)

3.4.5. Zdanitelný příjem a základ daně

Příjmy z obchodní činnosti jsou považovány za veškeré příjmy PO, která musí být poplatníkem daně z příjmů a vykonává tedy obchodní činnost. Za základ daně jsou považovány celosvětové příjmy, které jsou vykázány v účetních výkazech a upravené dle příslušných ustanovení Zákoníku o daních z příjmů právnických osob. Při stanovení základu daně nejsou brány v úvahu příjmy osvobozené a příjmy, které podléhají srážkové dani.

Pro daňové účely se v Itálii vypracovává tzv. daňová rozvaha, která je vesměs totožná s klasickou rozvahou z dané obchodní společnosti. Na příslušných účtech musí být uvedeny slevy a daňové odpočty, kdy zdanitelný příjem vychází z účetního příjmu.

Podniky, které mají obrat nižší než 516 456,90 EUR (309 874,14 EUR pro poskytovatele služeb) si mohou určit, jestli budou při sestavování základu daně postupovat obdobně jako u daňové evidence v Česku, to je na hotovostní bázi.

Mezi osvobozené příjmy patří např.:

- kapitálové zisky, které jsou spojené s nakládáním s domácí a zahraniční účastí,
- nebo cennými papíry a částečně také i dividendy.

3.4.6. Daňově uznatelné a neuznatelné náklady

Při určování daňové uznatelnosti nebo neuznatelnosti nákladů je důležitým pravidlem to, jestli jde o náklady, které jsou vynaložené na vznik, zajištění a udržení příjmů. A právě daňově uznatelné náklady musí být zachyceny v účetnictví daného finančního roku.

Mezi hlavní daňově uznatelné náklady patří např.:

- úroky,
- určité daně,
- příspěvky na sociální pojištění,
- benefity pro zaměstnance společnosti,
- licenční poplatky,
- servisní nebo manažerské poplatky,
- náklady na výzkum a vývoj, a to i po čtyři následující roky.

Mezi nejvýznamnější daňově neuznatelné náklady patří např.:

- náklady, které se ve společnosti vztahují k osvobozeným příjmům (existují určité výjimky),
- náklady, které souvisí s užíváním majetku, avšak není součástí obchodního majetku,
- daň z příjmů,
- náklady na opravu automobilů (pouze daná část),
- penále.

3.4.7. Sazba daně

Sazba daně z příjmů právnických osob je vyčíslena ve výši 27,5 %, a to platí pro hospodářský rok, který začíná 1. 1. 2008 a později. Před tímto datem platila sazba, která byla vyčíslena na 33 %. Tudíž se sazba snížila o 5,5 procentních bodů.

Jako zajímavost mají v Itálii tzv. porno daň, kdy v případě prodeje a předvádění materiálů s obscénním nebo násilným obsahem, musí společnost uplatnit 25% daňovou přirážku⁴⁹.

3.5 Francouzská republika

Je to stát, jehož většina území se nachází v západní Evropě. Na východě sousedí s již výše popsáním státem, a to je Itálie. Hlavním městem je Paříž. Francie má rozlohu 543 965 km². Úředním jazykem je francouzština. Státním zřízením je Francie poloprezidentská republika. Vznik se datuje k 4. září 1870. Francie se stala členem EUS 1. 1. 1958 a její měnou, kterou používá je euro (EUR)⁵⁰.

3.5.1. Typ daňového systému Francouzské republiky

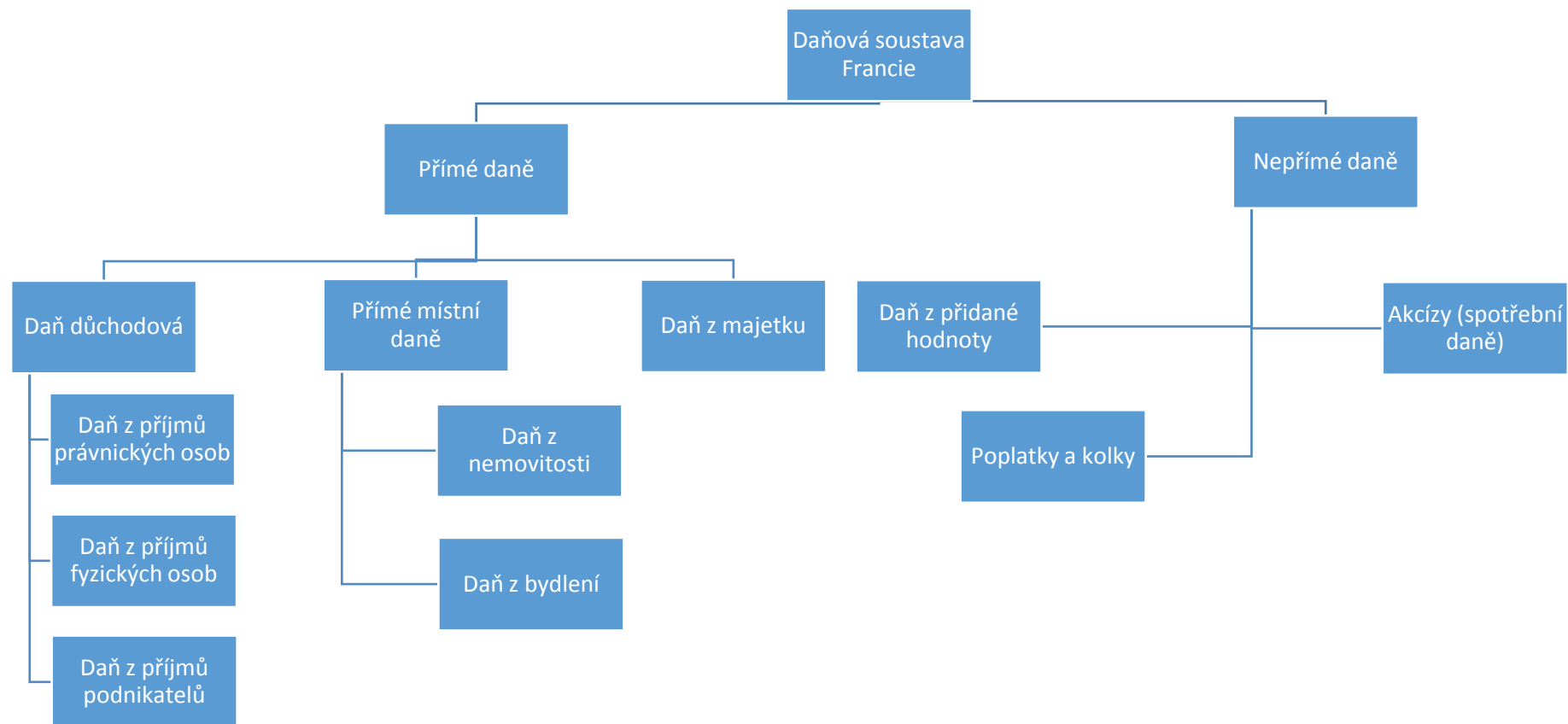
Ve Francii jsou daně z příjmu právnických osob nejprve zdaněny společností a dividendy jsou následně zdaněny v rukou akcionářů za příslušných sazeb. Nicméně, tento klasický systém je modifikován v tom, že dividendy, které pobírá společnost, která je rezidentem od jiné společnosti, která je také rezidentem, mohou mít výjimku při nároku na účast⁵¹.

⁴⁹ SKALICKÁ, H. (2009)

⁵⁰ VELVYSLANECTVÍ ČESKÉ REPUBLIKY V PAŘÍŽI (2016)

⁵¹ SCHELLENKENS, M. (2015)

Schéma č. 3. 5: Daňová soustava Francie⁵².



Na schématu č 3. 5 je zobrazena daňová soustava Francie, v této práci bude popsána pouze daň z příjmů právnických osob.

⁵² Zdroj: vlastní zpracování

3.5.2. Daň z příjmů právnických osob

Daň z příjmů právnických osob (Impôt sur les sociétés)

Pokud se jedná o tzv. stálou provozovnu, znamená to, že zisk podléhá zdanění, a to vždy. Mezi mateřskou společností a pobočkou závisí na tom, jak určí země zdanění zisku na znění smlouvy mezi danou společností a pobočkou. Avšak ve Francii nejsou zdaňovány společnosti, které vytváří zisky a jsou stálými provozovnami francouzských společností⁵³.

3.5.3. Poplatníkem daně jsou kapitálové společnosti

Mezi tyto formy společností patří např.:

- forma společnosti, která je vhodná pro větší koncerny a také je jediným typem společností, která má možnost nabízet své akcie veřejnosti a obchodovat s těmito akciemi na burze. Minimální kapitál je vyčíslen ve výši 37 000 EUR, přičemž minimální počet společníků je 7 - sociétés anonymes (Sas),
- další forma společností je zjednodušená Sas, avšak nemohou veřejně nabízet své akcie, tuto společnost může založit jen jeden společník při minimální výši ZK 37 000 EUR - sociétés par actions simplifiées (SAS),
- soukromé společnosti s ručením omezeným. Jejich minimální kapitál je 1 EUR, tuto společnost mohou založit alespoň dva společníci, ale maximálně sto společníků - sociétés à responsabilité limitée (SARLs),
- komanditní společnosti, které mají základní kapitál - sociétés en commandite par actions.

3.5.4. Předmět daně z příjmů právnických osob

Předmětem daně z příjmů PO jsou:

- obchodní zisky a dodatečné příjmy (profits accessoires),
- mezi dodatečné příjmy patří například, výnosy z dividend, které jsou osvobozeny od daně, pokud společnost, která tyto dividendy přijímá, vlastní nejméně 5 % základního kapitálu společnosti,
- zisky z účasti ve společnostech – patří zde společnostem, které nepodléhají této dani,
- příjmy z pronájmu,
- úroky z úvěrů, vkladů a běžných účtů,

⁵³ BUSINESSINFO.CZ. (2016)

- finanční zisky - můžou to být například zisku na finančních trzích⁵⁴.

3.5.5. Zdanitelný příjem a základ daně

Daný základ daně vychází z účetních výkazů, které jsou připraveny dle Francouzského obecného účetního plánu (Plan comptable Révisé) a Daňového zákoníku (Code Général des Impôts), pokud tento stanoví jinak než Francouzský obecný účetní plán. Určený zdanitelný příjem musí být vyčíslený v eurech.

Zdanitelný příjem vychází z obchodních zisků i průmyslových (bénéfices industriels et commerciaux) a dále zahrnuje čisté zisky ze všech činností, které společnost vykonává a to i z kapitálového zisku z prodaného hmotného majetku.

Francouzská daň z příjmů právnických osob je tedy založena na principu teritoriality, což znamená, že této daní podléhají jen obchodní aktivity daných společností, které jsou vykonány ve Francii. Co se týká podniků, které získávají příjem z území mimo Francii, není pro daňové účely brán v potaz, stejně jako případné ztráty mimo území země, které podnik vlastní.

3.5.6. Daňově uznatelné a neuznatelné náklady

Francouzský Nejvyšší správní soud vytvořil rozsáhlou judikaturu, která popisuje podmínky daňové uznatelnosti, protože zákonná ustanovení, která uvádí, jestli určitý příjem je ve Francii daňově uznatelným nebo neuznatelným nákladem, jsou nejasná.

Pokud by se mělo jednat o daňově uznatelné náklady, které jsou spojené s podnikáním, musí splňovat veškeré následující kritéria:

- jsou určité co do výše i obsahu ke konci zdaňovacího období, bez ohledu na to jaké je datum úhrady faktury,
- jsou zaúčtovány v roce, ve kterém jsou nárokovány,
- vztahují se k podnikatelské činnosti společnosti,
- snižují čistý obchodní majetek nebo zakládají možnost pravděpodobných odpočtů, ale náklady, které jsou součástí vstupní ceny daného majetku, nebo goodwill, patentová práva, licence atd. nejsou daňově uznatelným nákladem,

⁵⁴ DEFLASSIEUX, V. (2008)

- jsou podloženy relevantní účetní dokumentací,
- vztahují se ke zdanitelnému období, kdy podáváno daňové přiznání,
- vztahují se k tvorbě či zachování zdanitelného příjmu, takže náklady, které se vztahují k tvorbě či zachování osvobozeného příjmu, nejsou daňově uznatelné.

Mezi nejdůležitější daňově uznatelné náklady patří např.:

- mzdy a další benefity vyplácené zaměstnancům,
- cestovní a zřizovací náklady,
- sociální pojištění a s tím související platby,
- náklady na výzkum a vývoj,
- penzijní připojištění (za splnění daných podmínek),
- poplatky hrazené nezávislým profesionálům za poskytnuté služby,
- určité zaplacené daně a zaplacené úroky,
- licenční poplatky.

Mezi nejdůležitější daňově neuznatelné náklady patří např.:

- určité daně, jako například, daň z příjmů právnických osob, sociální příspěvek ze solidarity a daň z nemovitostí umístěných ve Francii, které vlastní zahraniční společnosti,
- dividendy i skryté rozdělování zisku,
- určité osobní náklady, takové náklady, které nesouvisejí s podnikáním,
- určité převody zisku mezi spojenými osobami,,
- úroky placené společníkovi, a to ty úroky, které překročí určitý limit
- odpisy firemních vozidel (za splněných či spíše nesplnění daných podmínek),
- pokuty a penále,
- účetní odpisy.

3.5.7. Sazba daně

Zisky, které si společnost vytvoří svou činností, jsou zdaňovány sazbou daně z příjmů, která je vyčíslená ve výši 33,33 %. Tato sazba daně byla až do roku 2005 zvýšena o přírážku ve výši 1,5 %, s účinností od roku 2006 se tato přírážka už neuplatňuje.

Pro velké společnosti, u kterých jejich obrat překročí 7 630 000 EUR ročně, existuje zde další tzv. sociální přírážka, která je vyčíslená ve výši 3,3 % z té části daně z příjmů

právníků osob, která překročí 763 000 EUR. Takže 34,43 %, to je efektivní daňová sazba, která vznikla z tohoto důsledku.

Pro malé a střední podniky jsou zjednodušená pravidla, a to za předpokladu, že:

- jejich roční obrat nesmí překročit 7 630 000 EUR,
- základní kapitál je plně splacen a,
- nejméně 75 % akcií z obchodního podílu musí být drženo FO nebo malými a středními podniky,
- za splnění těchto podmínek malý nebo střední podnik podléhá snížené sazbě 15 % do částky 38 120 EUR. Částka, která převyší 38 120 EUR, podléhá dané standardní sazbě daně.

Snížená 15% sazba se dále uplatní na příjmy z:

- patentových licencí,
- patentových vynálezů a výrobních procesů, které jsou spojeny s takovými patenty a patentovými vynálezy.

3.5.8. Zdaňovací období

Zdaňovací období ve Francii až na určité výjimky trvá 1 rok. Pokud se účetní období shoduje i s obdobím kalendářního roku, tak je v tomto případě daň kalkulována a vyměřována ze zisků, které byly realizovány v průběhu tohoto roku. Avšak pokud se účetní období liší od kalendářního roku, daň se počítá ze zisků dosažených v účetním období. Neboli jestli v kalendářním roce skončí jen jedno účetní období, je toto účetní období také i obdobím zdaňovacím. Jestliže během kalendářního roku skončí více účetních období nebo žádné účetní období, a to například při změně účetního období na samém počátku nebo naopak na konci existence společnosti, pak se uplatní speciální pravidla.

Tato speciální pravidla se také uplatní i pro nově založené společnosti. Prvním zdaňovacím obdobím těchto společností je období od jejich vzniku do konce zvoleného období, nejdéle ovšem do 31. prosince kalendářního roku následujícího po jejich vzniku⁵⁵.

⁵⁵ SKALICKÁ, H. (2009)

3.6Dílčí shrnutí

V této kapitole byly popsány korporátní daně v jednotlivých zemích, které byly pro tuto práci vybrány. Bylo zjištěno, že nejvyšší sazbu daně mají ve Francii, a to konkrétně 33,33%.

4. ZHODNOCENÍ KOORDINACE A HARMONIZACE KORPORÁTNÍCH DANÍ

V této kapitole bude popsána harmonizace podnikových daní v EU a řízení podniků. Využití principu jednotného konsolidovaného základu daně a jeho bariéry při vstupu na trh evropských zemí.

4.1 Harmonizace podnikových daní v Evropské unii a řízení podniků

Konkrétní podoba a kvalita daného daňového prostředí, to je pro zahraniční investory jedním z nejdůležitějších faktorů, který ovlivňuje jejich volbu místa podnikání, protože daňové prostředí velice ovlivňuje jak mzdové náklady, tak má vliv na výši a rozdělování disponibilního zisku, výběr optimální majetkové a finanční struktury nebo případně další investování. Velmi důležitým kritériem je také administrativní složitost spojená s daní a jejich celkový počet v jednotlivých zemích Evropské unie⁵⁶. A to, na jednotný evropský daňový systém, který se snaží prosadit už od poloviny 90. let. Rada EU v roce 1997 přijala, Code of conduct for business taxation, s hlavním cílem omezit nežádoucí daňovou konkurenci mezi jednotlivými členskými státy. Kodex má politický význam, avšak není závazný. Musí vést k postupnému odstraňování legislativních ustanovení, které umožňují výhodnější zdanění zahraničních subjektů, přesto, že nebudou tyto subjekty provozovat v dané zemi jakoukoliv podnikatelskou činnost, tedy omezení škodlivých důsledků této daňové konkurence. Již v říjnu 2001 Evropská komise odprezentovala svůj plán pod širším názvem Zdanění firem. Takto prezentovaný plán však detailněji představila Evropská komise v listopadu 2003 a dále předložila materiál na neformálním setkání Ecofinu v září 2004. Evropská komise navrhovala od roku 2001 tzv. dvourychlostní strategii, která byla a neustále je časově i vnitřně strukturálně členěna, na:

- režim určený pro malé a střední podniky, které budou zdaněny v domovském státě,
- jednotný konsolidovaný základ daně,
- zdanění příjmu, které platí pro tzv. Evropské společnosti (Societas Europaeae),
- jednotný povinný harmonizovaný základ daně.

4.2 Režim zdanění v domovském státě

Tento režim platí pouze pro malé a střední podniky. Ekonomický výzkum poukazuje, že při dodržování nastavených daňových zákonů jiného vybraného členského státu, vzniknou

⁵⁶ BLECHOVÁ, B. (2008)

pro malé a střední podniky vysoké náklady, které budou nepoměrně i výrazně vyšší než pro velké společnosti. Nastává tedy důvod, proč malé a střední podniky váhají s budováním nových provozoven v zahraničí, i když za jiných okolností by to bylo ekonomicky rozumné. Evropská komise má za cíl pomoci malým a středním podnikům expandovat na vnitřní trh, a to v jakémsi úmyslu vydat doporučení o pilotním režimu při zdanění v domovském státě, tudíž se opírá o myšlenku dobrovolného vzájemného uznání daňových předpisů. Členské státy budou tedy na základě tohoto doporučení uzavírat dvoustranné nebo mnohostranné dohody. Tento návrh však nezahrnuje žádnou určitou formu daňové harmonizace. Evropská komise navrhla doporučení malým podnikům zúčastněných členských států, proto aby svůj zdanitelný příjem neboli daňový základ počítaly dle předpisů domovské země, ve které mají sídlo své mateřské společnosti. Takto získaný zdanitelný příjem se dále rozdělí mezi členské státy, ve kterých daná společnost podniká, a to v poměru dle obratu v jednotlivých zemích či její výplatní listiny. Podíl byl poté zdaněn v souladu s daňovou sazbou pro právnické osoby v dané zemi. Iniciativa byla omezena v čase v letech 2007 až 2011 a v rozsahu, který zahrnuje jen daň z příjmů právnických osob. Zde se nezahrnuje ani odvětví, u kterých dochází ke specifickým daňovým předpisům jako například:

- ropný či plynárenský průmysl,
- finanční služby,
- zemědělská činnost,
- odvětví rybolovu.

Očekává se, že při použití režimu zdanění dle domovského státu bude odhalen konkrétní problém malých a středních podniků, a to s plněním, které tyto složky nejvíce ovlivňuje, tedy omezuje a to při jejich přeshraničním podnikání a bude testovat případné výhody, které plynou z projektu, místo toho, aby byly trvale zkoumány stávající daňové praxe. Tento systém, který byl nejvolněji navržený Evropskou komisí, byl ale postupně několika členskými státy napadnut z důvodu, že opravdu neruší systém 28 rozdílných daňových systémů, tudíž ani neodstraňuje určitou základní překážku konkrétně pro jednodušší podnikání nadnárodních firem na jednotném trhu.

4.3 Jednotný konsolidovaný základ daně CCCTB

Použití principu jednotného konsolidovaného firemního základu daně. Tento princip by mohly používat pouze nadnárodní společnosti na základě dobrovolnosti. Spočívá v tom, že

příjmy daných společností vytvářejících aktivity v určitých členských státech EU by se zdaňovaly stejnými pravidly pro stanovení daňového základu. Výpočet daňového základu by měl být jednoduchý, vymezen co nejširěji, dále by měl zamezovat vytváření výjimek. Daný základ daně by měl být dále rozdělen mezi jednotlivé členské státy, kde nadnárodní společnost vytváří své aktivity, v takovém poměru, v jakém se dohodnou podle zadaných kritérií. Tato určitá část daňového základu bude podrobena národní sazbě korporátní daně.

Pracovní skupina pro společný konsolidovaný firemní základ daně, která byla založena v roce 2004 („Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group“) známá ve zkratce CCCTB a legislativní návrh směrnice, kterou by pracovní skupina ošetřovala, chtěla Evropská komise předložit do 31. 12. 2008. Problematicke CCCTB se věnovali i na jednáních ECOFIN, kde však několik států bylo proti takovému projektu. Proto v období 2008 – 2010 byly práce na tomto projektu dost zpomaleny, důkazem byly stále se snižující počty schůzek Pracovní skupiny pro společný konsolidovaný firemní základ daně. Avšak začátkem roku 2011 se projekt CCCTB zase dostal do popředí zájmu. Konkrétně se rada začala projektem zabývat 5. 5. 2011.

Mezi harmonizované daně nepatří na evropské úrovni daň z příjmů právnických osob, to znamená, že členské státy Evropské unie nejsou zajedno v podpoře o harmonizaci jednotlivých daňových sazeb. Snahy o tuto harmonizaci se sráží s politickou citlivostí výši sazeb i zdanění příjmů u voličů. Ale samozřejmě i přesto všechno existují cesty k usnadnění podnikatelských aktivit v rámci EU prostřednictvím zavedení jednotného výpočtu, konkrétně společného základu daně z příjmů právnických osob, o kterém je zmínka v předchozí části této práce. Hlavním přínosem bude použití jednotného výpočtu pro společnosti, a to společného základu daně místo použití výpočtu, který se dle národní daňové legislativy všech 27 států EU používá. Projekt CCCTB slibuje zjednodušení administrativy a to podávání daňového přiznání za pomoci jednoho správce daně, dále řešení problémů spojených s použitím transferových cen a přeshraničních ztrát a dokumentovaných existujících překážek, které ovlivňují fungování vnitřního trhu (zdanění příhraničních fúzí a akvizic i dvojí zdanění zisků z dceřiných společností)⁵⁷⁵⁸.

4.4 Řešení projektu CCCTB a jeho bariéry

Přes již uvedené přínosy daného projektu CCCTB není podpora států EU jednoznačná. Existuje však možnost využití tzv. zesílené spolupráce dle článku 43 smlouvy o EU, kdyby

⁵⁷ NERUDOVA, D. (2005)

⁵⁸ ŠIROKÝ, J. (2006)

souhlasilo alespoň osm členských států, může být zahájena realizace projektu a to v praxi. Avšak hlavními negativy tohoto projektu jsou vysoké náklady na implementaci, které souvisejí se změnami a to na straně podnikatelů i daňové zprávy. Proto při zahájení nebude projekt uplatněn ve všech 27 státech EU. Státy se proto shodují na prozatímním principu dobrovolného používání projektu CCCTB, a to tak, že za daných podmínek může společnost dobrovolně uplatnit CCCTB, ale také může odstoupit a opět využívat národní legislativu daných zemí pro jejich stanovení základu daně z příjmů právnických osob u jednotlivých společností. Princip dobrovolnosti však znamená, že se v podstatě stane permanentní přechodné období. S tímto principem dobrovolnosti vznikne otázka konkurence národním daňovým pravidlům, transparentnosti, nákladovosti projektu, ale také komplexnosti.

Výpočet CCCTB musí být jasný, zadané pravidla musí být zakotvena pevně v jednom dokumentu, na který se budou moct všichni podnikatelé při tomto výpočtu odvolat. U jednotlivých společností bude jejich základ daně vyplývat z rozdílu příjmů (a to po odečtu osvobozených příjmů) a výdajů, které jsou vynaloženy na jejich dosažení a dalších odčitatelných položek. Definice příjmů (i osvobozených příjmů) a výdajů (včetně odčitatelných výdajů) bude odpovídat určitému průměru EU tak, aby nevznikla konkurence proti národním metodikám a byla přitažlivá pro daňové skupiny. Důležité je také řešit příjmy ze států vycházející mimo EU, daňové ošetření příjmů u daňově transparentních subjektů, daňovou konsolidaci ve skupině subjektů a několik dalších technických záležitostí. Administrativní činnost CCCTB zahrnuje řešení procesních pravidel pro správu CCCTB, a to hlavně nastavení pravidel pro vyměřovací řízení, konkrétně výměnu informací mezi daňovými správami, opravnými prostředky a dalších pravidel správy daně.

Pokud se státy EU shodnou a dokážou definovat společný základ daně včetně vytvoření shody pro všechna daňová opatření, která by měla legislativa obsahovat, musí státy EU dále stanovit mechanismus, který bude přerozdělovat společný konsolidovaný základ daně mezi členské státy, pro které byl tento základ vytvořen. Odsouhlasení měřítko, podle kterého by měla být alikvotní určitá část konsolidovaného společného základu daně z příjmů právnických osob alokována jednotlivým členským státům EU, je obzvláště obtížné. Společnost, která vytváří zisk ke zdanění, směřuje tento zisk jinými cestami (know-how, hodnota značky, patentů, kvalita a efektivní využití hmotného majetku, míra podstupovaných rizik, síť dodavatelů či odběratelů, logistika, marketing konkrétně jako úroveň i kvalita využití lidských zdrojů, podpora prodeje, IT apod.) Hospodářský sektor, ve kterém společnost

podniká, je dále ovlivněn ziskovostí, úrovní řízení a další spektrum faktorů, liší se dle předmětu podnikání či zeměpisné polohy a hospodářské situace v daném státě a podle času. Najít konsensus u algoritmu, jehož použití by spravedlivě pro všechny zúčastněné v rámci 27 států EU rozdělilo základ daně, je určitě jednou z největší výzev celého CCCTB projektu. Předpoklad je, že se přerozdělovací mechanismus bude týkat následujících funkčních faktorů:

- hodnoty odpisovaného majetku, a to v daňových zůstatkových cenách,
- práce, hlavně objem mzdových nákladů i počet zaměstnanců,
- tržeb, které společnost získá z hlavní podnikatelské činnosti, a to například z prodeje služeb či zboží, ovšem bez zahrnutí vnitropodnikových prodejů.

Pokud by se ovšem Evropské unii podařilo odstartovat transparentní, jednoduchý a přístupný CCCTB projekt, hodně by to skupinám usnadnilo provoz společnosti v podobě zlehčené administrativní zátěže při plnění povinností v oblasti daně z příjmu PO v rámci EU⁵⁹.

Pro fungování nastaveného systému se stane důležité upřesnění klíčových implementačních záležitostí:

- společný daňový základ a jeho definice,
- které společnosti musejí (mohou) používat CCCTB,
- zda budou mít podnikatelské subjekty volbu,
- které společnosti náleží ke korporátní skupině,
- jak bude systém CCCTB administrován na národních a komunitárních úrovních,
- jak řešit problém, který se vyskytne v případě, že korporátní skupina je přítomna i v neelejských zemích EU.

Důležitým místem pro praktické uplatnění daného konceptu je stanovení parametrů tzv. proporcionálního systému, které doposud nebylo provedeno.

4.5 Zdanění příjmů tzv. Evropské společnosti

Evropská a. s. (akciová společnost), nebo taky zkráceně Evropská společnost (SE), je kapitálová obchodní společnost, která je založená na základě evropského práva v nadnárodní formě. Tento projekt evropské společnosti se vytvářel několik let s daným cílem sjednotit či

⁵⁹ KUŽEL, P. (2008)

minimální sblížit právní úpravy a. s. v jednotlivých členských státech EU. Tvorba společného evropského právního rámce je považovaná za celý proces pro vytvoření evropské společnosti, která je brána za dokončený, a to od přijetí příslušného nařízení Rady č. 2157/2001/ES o stanovách evropské společnosti. Toto nařízení dává možnost jednotlivým státům Evropské unie upravit některé otázky, které jsou v něm uvedené odchýlně. Jako další důležitý právní předpis je dána směrnice Rady č. 2001/86/ES, která doplňuje určité stanovy evropské společnosti, které se týkají účasti zaměstnanců. Česká republika umožňuje vznik evropské společnosti, a to za pomoci Zákona č. 627/2004, o evropské společnosti. Evropské komunitární právo tedy upravuje základní otázky evropské společnosti. Zbytek je ponechán na jednotlivých národních úpravách, a to tam, kde je umístěno sídlo SE. Toto sídlo SE se může nacházet v kterémkoliv členském státě EU, musí se však shodovat s umístěním jejich hlavní správy. Při řízení SE se musí volit jeden ze dvou systémů řízení, a to:

- monistický jednostupňový model řízení (správní rada),
- dualistický model řízení (představenstvo – dozorčí rada).

Oba tyto orgány mohou mít jakýkoliv počet členů. Základní kapitál pro evropskou společnost je zadán ve výši min. 120 000 EUR nebo může být vyčíslen v jiné měně než v eurech, přičemž ručení vzniká akcionáři, a to za závazky této společnosti do výše jeho upsaného základního kapitálu. SE musí vést účetnictví v jednotné měně a to v eurech, v přechodném období to však bylo v českých korunách, konkrétněji dokud nevstoupí ČR do tzv. třetí fáze měnové unie. Nařízení, které vydala Rada ES o evropské společnosti specifikuje nejen danou právní formu subjektů, které smějí tuto evropskou společnost založit, obsahují dále požadavek na nadnárodní prvek, a to v procesu založení a taxativně určují možné způsoby založení SE na těchto pět možností:

- fúze dvou nebo více evropských nebo akciových společností,
- tvorba holdingové evropské společnosti, a to dvěma či více evropskými společnostmi nebo akciovými společnostmi nebo společnostmi s ručením omezeným,
- tvorba dceřiné evropské společnosti,
- přeměna akciové společnosti, které jsou založeny dle práva některého z daných členských států,
- tvorba dceřiné společnosti již existující evropské společnosti.

Vznik této evropské společnosti pomocí fúze představuje jedinečnou možnost přesunout sídlo určité společnosti do zvoleného státu EU. Vznik SE fúzí je právě z tohoto

důvodu nejčastější variantou pro vznik Societas Europaea. Fúze slovenské a české společnosti s výslednou evropskou společností, která sídlí na Kypru nebo v jiné daňově příznivé destinaci se stává často využívanou variantou, používanou v podmínkách České republiky. První SE začaly vznikat začátkem roku 2006. Následně v celé EU bylo do poloviny roku 2007 založeno necelých sto⁶⁰. O evropské společnosti roste ovšem zájem i v České republice, do 20. 8. 2008 jich bylo celkem založeno 63. Takto založená společnost se liší od běžně používaných forem podnikání v některých směrech, mezi podnikateli je určitě vyhledávanou také proto, že se jedná o prestižní právní formu podnikání, kterou podnikatelé můžou v současné době v Evropě založit. Základní výhodou takto založené společnosti je, že oproti kterékoliv běžné národní formě podnikání, existuje možnost Societas Europaea přesunout sídlo společnosti v rámci celé EU, a to bez její likvidace. Při této možnosti přesouvat sídlo do jakéhokoliv státu EU, dává podnikatelům možnost daňové optimalizace. Firma dle aktuálního podnikatelského záměru může reagovat na přesun sídla do státu EU tam, kde jsou pro firmu výhodnější daňové podmínky. Sídlo může zase měnit, až když se zaměří na další komoditu.

Týká se to například:

- oblastí zájmu například obchod s pohledávkami,
- pokud společnosti obchodují se zbožím,
- nákup a prodej podílů v daných společnostech,
- internetové služby apod.

Při přesunu sídla společnosti je možné zvolit výhodnější právní systém pro daný předmět podnikání a taktéž zemi s výhodnějším daňovým systémem. Dále existuje možnost lépe využít smlouvy o ochraně investic. V ČR je možné také odkoupit již založené SE, jako v jediné evropské zemi. Tyto tzv. ready-made evropské společnosti jsou už zapsány v obchodním rejstříku, tedy bez jakýchkoliv závazků i pohledávek. Jsou založeny pouze za účelem prodeje^{61,62}.

4.6 Jednotný povinný harmonizovaný základ daně

Následující etapa je poslední etapou již dříve uvedeného návrhu Evropské komise, a to zavedení jednotného harmonizovaného základu daně, který bude použitý na veškeré

⁶⁰ K aktuálnějšímu datu nebyly údaje o počtu evropských společností založených v celé Evropské unii k dispozici.

⁶¹ Obdobným způsobem (nejen v ČR) se, již několik let běžně prodávají s. r. o. a a. s.

⁶² CIO (2016)

podnikání, ne jen na společnosti a ne jen na právnické osobě s tzv. přeshraniční působností. Jednotný povinný konsolidovaný základ daně nahradí již působící národní daňové zákony a budou mu podléhat i ty společnosti, které působí třeba jen na území jednoho členského státu. Jejich forma bude mít mnohem širší dosah, bude se jednat o "jemnější" formu zdanění Evropské společnosti.

4.7 Vývoj sazeb korporátních daní v Evropské unii

Jak už bylo zmíněno v úvodu, proběhlo mnoho změn v některých státech, míněno změn u sazeb daní ze zisků právnických osob. V rámci EU je velmi viditelný trend snižování těchto sazeb a tím pádem i ulehčení tak v podnikatelské sféře. Státy si však mezeru ve státním rozpočtu kompenzují tím, že často zvyšují sazby u nepřímých daní.

Hrubou představu o snižování sazeb korporátních daní ukáže určitý rozdíl průměru Evropské unie u základních sazeb, a to mezi léty 2000 až 2013, kdy pokles základní sazby daně činil více než 8 procentních bodů na nynějších zhruba 23 % (u celkové sazby daně z příjmů právnických osob to činí o 20 procentních bodů více). Kromě roku 2009 nastal pokles v průměru EU každoročně.

4.8 Sladit výsledek hospodaření se základem korporátní daně úplně, nebo zanechat rozdíly

V případě, že existence úplného sladění základu daně i výsledku hospodaření, kdyby byl výsledek hospodaření vypočítán podle principů a pravidel dostatečně vyhovujících daňovým i účetním požadavkům, tehdy by nebylo nutné zrealizovat mimoúčetní úpravy pro dosažení daňově požadované hodnoty. Pokud by se tak uskutečnilo, přinesla by společností velké úspory při vynaložených nákladech na administrativní činnosti, které ovšem souvisejí s dodržováním pravidel daňového i účetního systému, se sledováním i vedením záznamů o změnách daných systémů.

U výsledku hospodaření a základu daně, se u pokusu o úplné sladění, při neporušení v současné době platných pravidel a postupů, mohlo dojít k určitým konfliktům, či střetu zájmů.

4.9 Shrnutí vazeb mezi výsledky hospodaření a základy korporátních daní z příjmů

Shrnutí těchto vazeb spravují a reprezentují dvě legislativy, a to účetní a daňová. Tyto dvě legislativy sledují rozdílné cíle i zájmy a tzv. věrný a poctivý obraz oproti spravedlivému zacházení při zdanění.

Elementární vazbou je v praxi ta skutečnost, že při výpočtu základu daně se musí vycházet z výsledku hospodaření před zdaněním, který je sladěn s požadavky daňových předpisů a to díky mimoúčetních úprav. Počet těchto potřebných mimoúčetních úprav se odlišuje v závislosti na souběhu vývoje daňových i účetních předpisů a na tradicích na konkrétním území, kde společnost sídlí. Většina účetních témat je řešena právě s ohledem na daňové potřeby.

V České republice je potřebný větší počet úprav. V současné době jsou nastavené zájmy a pravidla, již zmíněných legislativ, které nedovolují plné sladění veličin, které je reprezentují. Neustále vznikají nové a nové okolnosti, které kladou rozdílné požadavky na tyto dvě legislativy (účetní a daňovou).

Pokud by se i dále vyžadovalo sladění těchto veličin, je vhodné počkat, dokud se neustálí vznik dalších nových okolností, které závažně ovlivňují pravidla pro stanovení těchto veličin.

Společnosti by uvítaly sladění daných veličin, protože by jim to přineslo úspory hlavně administrativních nákladů. Společnost ovšem podléhá legislativám, které jsou platné na více územích, nepomohlo by tedy jen sladění vymezených veličin na jednom území, ale potřebovaly by mezinárodní sladění daných veličin. Avšak státy chrání svou suverenitu před venkovními zásahy⁶³.

4.10 Dílčí shrnutí

Tato kapitola poukazuje na myšlenku harmonizace daně z příjmů právnických osob a vychází tak z potřeby umožnit daňovému systému EU, aby byl spravedlivý a transparentní. Avšak stále chybí mnoho věcí pro dořešení, aby takto bylo učiněno. Z této kapitoly vyplývá, že do budoucna by mohly stávající daňové systému jednotlivých států vymizet a vznikne jednotný systém daňových pravidel.

⁶³ DYŠKANT, J. (2013)

5. ZÁVĚR

Na počátku celé existence Evropského hospodářského společenství byla za nezbytnou brána celková harmonizace daní zahrnující jak harmonizaci sazeb, tak i harmonizaci strukturální. Právě praktická snaha o prosazování harmonizačních opatření poukázala, na to že celková harmonizace není reálná, a to z důvodu nemožnosti prosazení řady harmonizačních opatření, které byly navrženy a z důvodu velké odlišnosti daňových systémů. Určitá koordinace je dána prostřednictvím čtyř směrnic přímého zdanění, má za cíl odstranit vzniklé překážky u pohybu přeshraničních investic a napomáhat zvyšování konkurenceschopnosti firem a pohybu kapitálu. Výše uvedené směrnice se týkají zdaňování dividend, fúzí, úroků a licencí.

Ve vztahu k vytvoření podmínek jednotného trhu jsou z pohledu mobility daňového základu považovány za velmi významné právě daně z příjmů korporací a daně z kapitálových výnosů. V této souvislosti se Evropská komise snažila přibližovat pomocí koordinace a harmonizace v procesu zjednodušení i sbližování daňových systémů, snaží se vytvářet právní a ekonomické podmínky pro společnosti, které působí na vnitřním trhu, a to hlavně pro nadnárodní korporace. Podle návrhu, který podala Evropská komise, by se měly zisky firem, které působí ve více než jedné členské zemi EU, počítat dle jednotného vzorce, platného v celé EU, místo toho aby bylo používáno 28 různých metod. Společností získané zisky by pak byly rozděleny do těch zemí, ve kterých firma sídlí, a byly by také v souladu s daňovými sazbami daného státu zdaněny. Hlavním cílem Evropské komise je zavést konsolidovaný systém na určité dobrovolné volbě. To znamená, že společnosti si jako metodu pro výpočet zdanitelných zisků budou moci vybrat, mezi konsolidovaným systémem či systémem, který používají jednotlivé státy. Pokud se členským zemím EU podaří v souladu s předpisy zkonsolidovat a zjednodušit daně z příjmů korporací, tak vznikne pro evropské firmy velká příležitost zajistit si trvalou konkurenční výhodu, a to v celosvětovém měřítku. Podle prohlášení Ministerstva financí České republiky měl systém CCCTB být implementován do českého daňového práva již v roce 2010.

Je zřejmé, že myšlenka harmonizace daně z příjmů korporací vychází z jakési potřeby učinit daňový systém v EU transparentní a hlavně spravedlivý. Kterákoliv harmonizační úprava dané problematiky se vždy promítne přeneseně do systému řízení podniků. Podnikatelské subjekty chtějí opravdu aktivně využívat možnost

daňové optimalizace, dále si volit pro ně výhodný právní systém pro určitý předmět podnikání a samozřejmě i zemi s výhodným daňovým systémem nebo více využívat smlouvy o ochraně investic, to vše díky zájmu o využití institutu Societas Europaea.

V situaci, kdy jsou základy daně určeny jednotně, neexistuje žádný rozdíl mezi nominální a efektivní sazbou daně. Společnosti jsou určitě samy schopny v jednotlivých zemích identifikovat daňové zatížení, a v oblasti daňových sazeb se jim otvírá prostor pro spravedlivou daňovou soutěž. Koordinace a harmonizace daňových systémů, neboli sladění národních daňových systémů a hlavně dobrovolné dodržování sjednaných pravidel, má za úkol vymazávat

nezdravou konkurenci mezi daňovými systémy jednotlivých členských států EU, odstranit překážky pohybu kapitálu a investic, pracovních sil i obecně vést k vyšší produktivitě a prosperitě. Evropská komise ovšem nemůže bez souhlasu všech členských zemí ovlivnit jejich daňové systémy.

Osobní a firemní důchodové daně zůstávají i nadále velkou měrou v kompetenci národních vlád.

Cílem práce bylo analyzovat daňové systémy vybraných států Evropské unie, a to konkrétně jejich daně z příjmů právnických osob neboli korporátní daně a rovněž zhodnotit koordinaci a harmonizace těchto daní.

V druhé kapitole byly krátce popsány základní pojmy harmonizace korporátních daní, dále se tato kapitola zabývala praktickou částí, a to konkrétně pro Českou republiku. Ve třetí kapitole byly analyzovány korporátní daně ve vybraných zemích Evropské unie. Ve čtvrté kapitole bylo zhodnoceno využití koordinace a harmonizace korporátních daní.

Některé podklady, které byly využity pro napsání bakalářské práce, bylo nutno přeložit z anglického jazyka, protože v česky psané literatuře neexistují.

Tato práce může být použita jako podklad pro studium korporátních daní ve vybraných zemích Evropské unie.

Seznam použité literatury

[1] BLECHOVÁ, B. *Teoretické a praktické aspekty daňové konkurence a daňové harmonizace v oblasti korporátní daně z příjmů v Evropské unii*, Acta academica karviniesia 2008. Karviná: SU OPF Karviná, 2008. ISSN 1212-415X.

[2] BUSINESSINFO.CZ. *Daň z příjmů* [online] 1997-2016 CzechTrade. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/dane/dan-z-prijmu.html>

[3] CIO. *V ČR je už založeno přes 60 "evropských společností"* [online] 20. 08. 2008 Dostupné z: <http://businessworld.cz/aktuality/v-cr-je-uz-zalozeno-pres-60-evropskych-spolecnosti-1715>

[4] CUNDOVÁ, L. *Projekt možného využití daňových nástrojů Itálie v daňovém systému ČR*. Zlín, 2009. Diplomová práce. Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, Fakulta managementu a ekonomiky, Ústav financí a účetnictví.

[5] DAŇAŘI ONLINE. *Vývoj sazby daně z příjmu právnických osob*. [online] 2016 Wolters Kluwer ČR, a. s.. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/sazby--vzory--tabulky/uzitecne-tabulky/vyvoj-sazby-dane-z-prijmu-pravnickych-osob/>

[6] DEFLASSIEUX, V. *Taxation in France. A foreign perspective*. St Peter Port: PKF (Guernsey) Limited, 2008. 265 s. ISBN: 0-9543490-4-0.

[7] DOCPLAY. *Daňová soustava ČR* [online] 2016 DocPlayer.cz Dostupné z: <http://docplayer.cz/572095-Danova-soustava-cr-integrovana-stredni-skola-hlavackovo-nam-673-slany.html>

[8] DYŠKANT, J. *Základy korporátních daní a výsledky hospodaření*. Praha, 2013. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví, Katedra veřejných financí.

[9] EVROPSKÁ KOMISE. *Taxes in Europe – Tax reforms database* (TEDB/TAXREF) [online]. Evropská komise, 2015 [cit. 3. 7. 2015]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/info_docs/tax_inventory/index_en.htm

[10] FINANCE.CZ. *Daň z příjmů právnických osob* [online]. 2016 Dostupné z: <http://www.finance.cz/dane-a-mzda/dane-z-prijmu/dan-z-prijmu-pravnickych-osob/>

[11] FINANCE.CZ. *Definice daně*. [online]. 2001 Dostupné z: <http://www.finance.cz/zpravy/finance/17291-definice-dane/>

[12] GOLA, P. *Daňová soustava Švédska*. [online]. 2004 Wolters Kluwer ČR, a. s. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d2185v2928-danova-soustava-svedska/>

[13] KOVÁCS, L. *Daňová harmonizace versus daňová konkurence v Evropě*. Bulletin Komory daňových poradců ČR. Brno: KDP ČR, 2006, č. 1/06, s. 20-26. ISSN 1211-9946

[14] KOZELSKÝ, T. a JEDLIČKA, J. *Korporátní daně v Evropské unii*. [online]. 2013 EU Office České spořitelny. Dostupné z: http://www.csas.cz/static_internet/cs/Evropska_unie/Specialni_analyzy/Specialni_analyzy/Priloh/euspa_korporatni_dane_v_eu.pdf

[15] MINISTERSTVO ZAHRANIČNÍCH VĚCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Finsko*. [online]. 2016 Dostupné z: http://www.mzv.cz/jnp/cz/encyklopedie_statu/evropa/finsko/

[16] MINISTERSTVO ZAHRANIČNÍCH VĚCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Itálie*. [online]. 2016 Dostupné z: http://www.mzv.cz/jnp/cz/encyklopedie_statu/evropa/italie/

[17] MINISTERSTVO ZAHRANIČNÍCH VĚCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Slovensko*. [online]. 2016 Dostupné z: http://www.mzv.cz/jnp/cz/encyklopedie_statu/evropa/slovensko/

[18] MINISTERSTVO ZAHRANIČNÍCH VĚCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Švédsko*. [online]. 2016 Dostupné z: http://www.mzv.cz/jnp/cz/encyklopedie_statu/evropa/svedsko/

[19] NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. 336 s. ISBN 978-807478-626-6

[20] PLOJHAR, M. *Konkurence ve zdanění podniků v rozšířené EU*. In Sborník Ekonomika, právo, politika, Praha: CEP, 2004, č. 29/2004, s. 71-85. ISSN 1213-3299

[21] PORTÁL VEŘEJNÉ SPRÁVY. *O daních z příjmů*. [online]. 2016 Ministerstvo vnitra Dostupné z: <http://portal.gov.cz/app/zakony/zakonPar.jsp?page=0&idBiblio=40374&recShow=26&fulltext=o~20dan~C3~ADch~20z~20p~C5~99~C3~ADjmu&rpp=100#parCnt>

[22] PORTÁL VEŘEJNÉ SPRÁVY. *Základ daně a položky snižující základ daně* [online]. 2016 Ministerstvo vnitra. Dostupné z: <https://portal.gov.cz/app/zakony/zakonPar.jsp?idBiblio=40374&nr=586~2F1992&par=20&rp=15#parCnt>

[23] PRODUCED BY THE EUROPEAN COMMISSION. *Inventory of taxes in the EU*. [online]. 2012 Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/tax_inventory_18_en.pdf

[24] PŘICHYSTALOVÁ, J. *Role přímých daní v daňovém systému České republiky a Francie*. Brno, 2012. Bakalářská práce. Mendelova univerzita v Brně, Provozně ekonomická fakulta.

[25] SERUGOVÁ, Ch. *Dane do vrecka*. [online]. 2015 PricewaterhouseCoopers Tax, k.s.. Dostupné z: <https://www.pwc.com/sk/sk/publikacie/assets/2015/dane-do-vrecka.pdf>

[26] SCHELLEKENS, M., ed. *European Tax Handbook 2015*. Amsterdam: IBFD, 2015. 1044 s. ISBN 978-90-8722-313-7

[27] SKALICKÁ, H. *Zdaňování společností v Evropské unii Finsko - 5. část* [online]. 2009. Wolters Kluwer ČR, a. s.. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d6997v9936-zdanovani-spolecnosti-v-evropske-unii-finsko-5-cast/>

[28] SKALICKÁ, H. *Zdaňování společností v Evropské unii* [online]. 2010. Wolters Kluwer ČR, a. s.. Dostupné z: http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d8437v11099-zdanovani-spolecnosti-v-evropske-unii/?search_query=%24index%3D88

[29] SKALICKÁ, H. *Zdaňování společností ve Švédsku* [online]. 2011. Wolters Kluwer ČR, a. s.. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d34322v43815-zdanovani-spolecnosti-ve-svedsku/>

[30] SKALICKÁ, H. *Zdaňování společností v Evropské unii*. [online]. 2009. Wolters Kluwer ČR, a. s.. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d7837v10471-zdanovani-spolecnosti-v-evropske-unii-6-cast-francie/?search_query=%24issue%3D1181

[31] ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 6. vyd. Praha: Linde, 2013. 392 s. ISBN 978-80-7201-925-0

[32] VELVYSLANECTVÍ ČESKÉ REPUBLIKY V PAŘÍŽI. *Souhrnná teritoriální informace Francie*. [online]. 2016 Dostupné z: http://www.mzv.cz/paris/cz/obchod_a_ekonomika/cesko_francouzsky_ekonomicky_rok/teritorialni_informace/index.html

Seznam zkratek

CCCTB - Jednotný konsolidovaný základ daně (Common Consolidated Corporate Tax Base)

DHM – dlouhodobý hmotný majetek

DNM – dlouhodobý nehmotný majetek

ECOFIN - Rada ministrů hospodářství a finance

EU – Evropská unie

FO – fyzická osoba

HM – hmotný majetek

IT – informatická technologie

OECD - Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (z angl. Organisation for Economic Co-operation and Development)

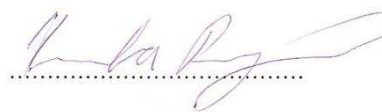
PO – právnická osoba

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne: 6. 5. 2016



jméno a příjmení studenta

Seznam příloh

Příloha č. 1: Daňová soustava České republikyⁱ

Příloha č. 2: Vývoj celkových sazeb korporátních daní v Evropské uniiⁱⁱ

ⁱ Zdroj: vlastní zpracování

ⁱⁱ KOZELSKÝ, T. a JEDLIČKA, J. (2013)